

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales

Lachapelle, Amélie

Published in:

Revue générale de fiscalité et de comptabilité pratique

Publication date:

2016

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Lachapelle, A 2016, 'Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (2e partie)', *Revue générale de fiscalité et de comptabilité pratique*, Numéro 10, p. 43-64.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne* (2^e partie)

Amélie LACHAPPELLE

**Doctorante Aspirante du Fonds de la Recherche Scientifique (FNRS),
chercheuse au CRIDS (UNamur) et au CRECO (UCL)**

TABLE DES MATIÈRES

IV. Le contrôle du respect de la vie privée en matière fiscale par les juridictions européennes	44
4.1. Le contrôle du respect de la vie privée par la Cour européenne des droits de l'homme	45
4.2. Le contrôle du respect de la vie privée par la Cour de justice de l'Union européenne	55
V. Conclusion	64

Dans la mesure où, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne², les droits garantis à l'article 7 correspondent à ceux qui sont garantis par l'article 8 de la CEDH, en ce compris dans leurs limitations, ladite Cour se réfère spontanément aux affaires analogues jugées par la gardienne de la Convention, la Cour européenne des droits de l'homme³. C'est d'ailleurs pour cette raison que nous avons exposé, dans le point précédent (III), la notion de « vie privée » eu égard aux jurisprudences confondues des deux juridictions européennes.

IV. Le contrôle du respect de la vie privée en matière fiscale par les juridictions européennes**

La protection offerte par l'article 8, § 1^{er}, de la Convention, comme celle offerte par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, n'est pas absolue. Ainsi, l'article 8, § 2, laisse la place à une ingérence de la part des autorités publiques « pour autant que cette ingérence [soit] prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, [soit] nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ». Dès lors qu'il ménage une exception à un droit garanti par la Convention, ce paragraphe appelle une interprétation étroite, selon la Cour¹.

Ainsi que nous l'avons vu, le droit à la protection des données à caractère personnel jouit, dans le droit de l'Union européenne, d'une assise juridique distincte du droit à la vie privée, au travers de l'article 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Il est également énoncé aux articles 16 TFUE et 39 TUE, et bénéficie d'un régime de protection spécifique, la « protection des données » (« *data protection* »), dont le siège réside principalement dans la directive 95/46/CE, qui sera remplacée en mai 2018 par le Règlement général de protection des données (GDPR)⁴. Mais dans la mesure où le droit à la protection des données à caractère personnel est étroitement lié au droit à la vie privée, tel que consacré à l'article 7 de la Charte, les limitations susceptibles d'être légitimement apportées à ce droit correspondent à celles tolérées dans le cadre de l'article 8 de la CEDH⁵.

Dans la présente partie, nous ferons le bilan de la jurisprudence rendue, d'une part, par la Cour européenne des droits de l'homme (4.1.) et, d'autre part,

* L'auteur remercie le professeur Marc BOURGEOIS (ULG) pour la relecture attentive de cette contribution et ses conseils avisés.

** L'auteur remercie Jean-Marc VAN GYSEGHEM et Karen ROSIER (UNamur-CRIDS) pour la relecture de cette partie et leurs conseils avisés.

1 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 73 ; arrêt *Xavier Da Silveira c. France*, précité, § 32 ; arrêt *Rotaru c. Roumanie*, précité, § 47 ; arrêt *Crémieux c. France*, 25 février 1993, § 38 ; arrêt *Klass e.a. c. Allemagne*, précité, § 42.

2 Voy. not. CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, §§ 50-52 ; arrêt *WebMindLicenses*, précité, §§ 70-73 ; 5 octobre 2010, *J. McB*, aff. C-400/10 PPU, §§ 53-56 ; 15 novembre 2011, *Murat Dereci e.a.*, aff. C-256/11, § 70.

3 CJUE, arrêt *J. McB*, *J. McB*, §§ 53-56.

4 Règlement (CE) n° 45/2001 du Parlement européen et du Conseil relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions et organes communautaires et à la libre circulation de ces données, *J.O.C.E.*, n° L 8 du 12 janvier 2001, p. 1.

5 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 52.

par la Cour de justice de l'Union européenne (4.2.) en veillant à pointer leurs points d'accointance et de divergence.

4.1. Le contrôle du respect de la vie privée par la Cour européenne des droits de l'homme

La structure d'analyse adoptée par la Cour de Strasbourg demeure similaire, quel que soit le volet concerné du droit à la vie privée entendu au sens large⁶. Dans un premier temps, elle vérifie si les faits allégués sont susceptibles de représenter une « ingérence » (4.1.1.). Le cas échéant, elle examine alors si ladite ingérence est « prévue par la loi » (4.1.2.), si elle poursuit l'une ou l'autre finalité légitime énumérée au second paragraphe de l'article 8 de la Convention (4.1.3.), et enfin, si elle est « nécessaire dans une société démocratique » afin d'accomplir ces finalités (4.1.4.).

4.1.1. L'existence d'une ingérence dans le droit à la vie privée

A. La notion d'ingérence

Selon une jurisprudence constante⁷, la Cour vérifie, en tout premier lieu, l'existence d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée du requérant. À cet égard, la Cour précise qu'elle « n'a pas pour tâche d'examiner *in abstracto* la législation et la pratique pertinentes, mais de rechercher si la manière dont elles ont été appliquées au requérant ou l'ont touché a enfreint la Convention »⁸. Il arrive néanmoins que, dans certaines circonstances, la Cour déclare que la législation elle-même, par sa simple existence, représente une ingérence. On pense, par exemple, à l'affaire *Michaud*, qui portait sur l'obligation de déclaration imposée aux avocats par la législation de lutte contre le blanchiment d'argent. La Cour a observé qu'« en l'espèce, certes, le requérant ne prétend ni s'être trouvé concrètement dans la situation de devoir déclarer de tels soupçons, ni avoir été sanctionné en application du règlement litigieux pour avoir omis de le faire. Cependant, comme indiqué précédemment, il se trouve confronté au dilemme suivant : soit il se plie à ce règlement et renonce ainsi à sa conception du principe de confidentialité des échanges entre l'avocat et son client et du secret professionnel des avo-

cats ; soit il ne s'y plie pas et s'expose à des sanctions disciplinaires pouvant aller jusqu'à la radiation. Ainsi, selon la Cour, l'obligation de déclaration de soupçon prévue par la loi représente une 'ingérence permanente' dans le droit au respect de la vie privée du requérant »⁹.

En outre, il faut souligner que la notion d'ingérence n'implique pas nécessairement de démarche active dans le chef des autorités publiques. Une omission peut aussi constituer une ingérence. Comme la Cour l'a, maintes fois, rappelé, « si l'article 8 de la Convention a essentiellement pour objet de prémunir l'individu contre les ingérences arbitraires des pouvoirs publics, il ne se contente pas de commander à l'État de s'abstenir de pareilles ingérences : à cet engagement plutôt négatif peuvent s'ajouter des obligations positives inhérentes à un respect effectif de la vie privée ou familiale »¹⁰. L'hypothèse n'est pas que théorique en matière fiscale. On peut, par exemple, s'interroger sur les garanties techniques prévues par la loi en vue d'assurer le respect de la vie privée dans les échanges automatiques d'informations¹¹. De plus, il convient de souligner que la Cour a progressivement tiré de cette obligation positive l'effet horizontal du droit à la vie privée, à savoir son application aux relations interindividuelles¹². L'incidence de cette jurisprudence sur la matière fiscale n'est pas frappante, mais le rappel des divers scandales financiers qui ont émaillé l'actualité récente suffit à illustrer son incidence potentielle en la matière. Cette jurisprudence risque d'évoluer dans les années à venir à la faveur de la montée du phénomène des « lanceurs d'alerte » et du mouvement accru de transparence fiscale. Aussi, devant l'augmentation des dénonciations anonymes, on peut se demander si des litiges entre citoyens n'éclateront pas un jour en matière fiscale à l'aune du droit au respect de la vie privée.

Enfin, il nous semble utile de mettre en exergue que la Cour conserve la maîtrise de la qualification juridique des faits de la cause. C'est ainsi qu'elle a, à plusieurs reprises, requalifié les faits qui lui étaient présentés au bénéfice du droit à la vie privée¹³. Alors que le requérant invoquait une violation des articles 6, § 1^{er} (droit à un procès équitable) et/ou 13 (droit à un recours effectif), en raison, pour la plupart, de l'absence

6 Lorsque les faits litigieux sont abordés sous l'angle de l'« obligation positive » (voy. *infra*), l'examen se limite toutefois à l'appréciation d'un juste équilibre entre les intérêts concurrents de l'individu et de la société dans son ensemble.

7 Voy. not. Comm. eur. D.H., décision *X. c. Belgique* (Hardy-Spirlot), précitée, pp. 232 et s. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, §§ 104 et s. ; arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, §§ 48 et s. ; arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, §§ 51 et s.

8 Cour eur. D.H., arrêt *Kennedy c. Royaume-Uni*, précité, § 119 et les références citées.

9 Cour eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, précité, § 92. Pour d'autres illustrations, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 41 ; Cour eur. D.H., arrêt *Klass et al. c. Allemagne*, précité, § 41.

10 Voy., par exemple, Cour eur. D.H., arrêt *Giorgioni c. Italie*, 15 septembre 2016, req. n° 43299/12, § 62 ; arrêt *Lopez Ostra c. Espagne*, précité, § 51.

11 A ce sujet, notons que le nouveau GDPR prévoit à charge du responsable du traitement des obligations de privacy by design et de privacy by default (art. 25).

12 Sur la jurisprudence relative aux « obligations positives » et à l'« effet horizontal » du droit à la vie privée, voy. not. F. SUDRE, « Rapport introductif. La 'construction' par le juge européen du droit au respect de la vie privée », in Fr. SUDRE (dir.), *Le droit au respect de la vie privée au sens de la Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant/Nemesis, 2005, pp. 26-32. Voy. aussi S. VAN DROOGHENBROECK, « L'horizontalisation des droits de l'homme », in *La responsabilité, face cachée des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 355 et s.

d'un recours effectif, la Cour a jugé que les griefs portaient principalement sur le droit au respect de la vie privée, lequel comporte un volet procédural. Les rapports entre l'article 8 et les articles 6 et 13 de la Convention sont illustrateurs de la tendance de la jurisprudence strasbourgeoise à la « procéduralisation » des droits substantiels¹⁴. Celle-ci se manifeste notamment par la mise à jour de garanties procédurales inhérentes au respect du droit à la vie privée. Cette tendance est aussi observée dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle belge¹⁵. Nous y reviendrons.

B. Illustrations d'ingérences dans le droit au respect du domicile

Comme nous l'avons vu, tant les locaux privés que professionnels sont protégés par le droit au respect du domicile, tel que consacré par l'article 8 de la CEDH, qu'ils soient occupés par une personne physique ou une personne morale, ainsi que les documents qui s'y trouvent.

Partant, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que constituaient notamment une ingérence dans le droit au respect du domicile :

- la perquisition d'un cabinet d'avocat, et la saisie de documents à cette occasion, qu'ils soient électroniques (arrêt *Petri Sallinen*)¹⁶ ou non (arrêt *Niemietz*)¹⁷ ;
- la perquisition opérée au siège social d'une société qui est aussi le cabinet d'un avocat, et la fouille et la saisie de données électroniques à cette occasion (arrêt *Wieser and Bicos*)¹⁸ ;
- la perquisition d'une banque (arrêt *Banco de finanzas e inversiones S.A.*)¹⁹ ;
- la perquisition effectuée au domicile d'une personne physique, même si le domicile se trouve être simultanément le siège des bureaux d'une

société contrôlée par cette personne (arrêt *Chappell*)²⁰ ;

- les perquisitions effectuées au domicile d'une personne physique et dans les locaux de ses sociétés (arrêt *Buck*)²¹ ;
- la perquisition opérée dans les locaux d'une société et la saisie de documents à cette occasion (arrêt *Sociétés Colas Est*)²² ;
- la perquisition de locaux professionnels et, à cette occasion, la copie et la saisie de l'intégralité des données électroniques stockées sur le serveur partagé de trois sociétés, et ce, alors même que les ordinateurs saisis se trouvaient au siège d'une seule des sociétés (arrêt *Bernh Larsen*)²³.

C. Illustrations d'ingérences dans le droit au respect de la correspondance

Pour rappel, la Cour de Strasbourg entend par « correspondance », toute communication privée, peu importe sa forme et son contenu. On relève, par ailleurs, que la correspondance entre un avocat et son client, quelle qu'en soit la finalité, jouit d'un statut privilégié quant à sa confidentialité.

La juridiction strasbourgeoise a dès lors retenu que constituaient, entre autres, une ingérence dans le droit au respect de la correspondance :

- la copie et la saisie, à l'occasion d'une perquisition, de l'intégralité des données électroniques stockées sur le serveur partagé de trois sociétés, et ce, alors même que les ordinateurs saisis se trouvaient au siège d'une seule des sociétés (arrêt *Bernh Larsen*)²⁴ ;
- la saisie de documents, électroniques ou non, à l'occasion d'une perquisition au cabinet d'un avocat (arrêts *Niemietz* et *Petri Sallinen*)²⁵ ;
- la saisie de données électroniques à l'occasion d'une perquisition au siège social d'une société

13 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Xavier da Silveira c. France*, précité, § 21 ; arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 25 et 53 *in fine* ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 35 ; décision *Banco de finanzas e inversiones S.A. c. Espagne*, 27 avril 1999, n° 36876/97, p. 4.

14 Fr. SUDRE, « Rapport introductif ... », *op. cit.*, pp. 22-23. Cette « procéduralisation » était déjà observable en 1999 sur le terrain du droit de propriété (Cour eur. D.H., *Immobiliare Saffi c. Italie*, 28 juillet 1999, req. n° 22774/93, § 54).

15 Voy. C. const., arrêt du 14 février 2013, n° 6/2013, B.11.3. ; 14 mars 2013, n° 39/2013, B.10.3. ; 16 mai 2013, n° 66/2013, B.18.

16 Cour eur. D.H., arrêt *Petri Sallinen e.a. c. Finlande*, 27 septembre 2005, n° 50882/99, § 71.

17 Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992, § 32. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *André et autres c. France*, 24 juillet 2008, req. n° 18603/03 ; Cour eur. D.H., arrêt *Golovan c. Ukraine*, req. n° 41716/06, 5 juillet 2012, §§ 51-54.

18 La perquisition est alors susceptible de constituer une ingérence dans le droit au respect du domicile tant de la société que de l'avocat concerné.

19 Cour eur. D.H., décision *Banco de finanzas e inversiones S.A. c. Espagne*, 27 avril 1999, n° 36876/97, p. 5.

20 Cour eur. D.H., arrêt *Chappell c. Royaume-Uni*, précité, § 51. Voy. aussi Cour eur. D.H., décision *Keslassy c. France*, 8 janvier 2000, n° 51578/99, p. 10.

21 Cour eur. D.H., arrêt *Buck c. Allemagne*, 28 avril 2005, req. n° 41604/98, § 32. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Ravon c. France*, 21 février 2008, req. n° 18497/03, § 24 (l'examen s'est toutefois cantonné au respect de l'article 6 dans la mesure où le grief relatif à l'article 8 fut jugé tardif au regard de l'article 35, § 1^{er}, de la CEDH).

22 Cour eur. D.H., arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, § 41. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Sallinen et autres c. Finlande*, 27 septembre 2005, req. n° 50882/99, § 70.

23 Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 106. L'accès et la copie par l'administration fiscale de l'intégralité des données électroniques stockées sur le serveur partagé de trois sociétés constituaient alors une ingérence dans le droit de chacune au respect de leur domicile.

24 *Ibid.*

25 Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, précité, § 32 ; arrêt *Petri Sallinen e.a. c. Finlande*, précité, § 71. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Robathin c. Autriche*, 3 juillet 2012, req. n° 30457/06, § 39 ; arrêt *Golovan c. Ukraine*, 5 juillet 2012, req. n° 41716/06, §§ 51-54 ; arrêt *Yuditskaya et autres c. Russie*, 12 février 2015, req. n° 5678/06, § 25. L'ingérence intervient alors dans le droit au respect de la correspondance du requérant (qui est avocat), de même que dans celui des clients concernés.

qui est aussi le cabinet d'un avocat (arrêt *Wieser and Bicos*)²⁶ ;

- la saisie, au sens de « copie » de données bancaires (issues de déclarations bancaires, chèques, dispositions fiduciaires et *e-mails*), et la conservation qui s'ensuit par les autorités de telles données (arrêt *M.N. et autres*)²⁷ ;
- la décision de l'administration fiscale ordonnant à une banque de lui transmettre des dossiers bancaires au sujet de clients répondant à certains critères et la transmission de ces dossiers à une administration étrangère (arrêt *G.S.B.*)²⁸ ;
- la surveillance secrète de la correspondance, des envois postaux et des télécommunications d'un individu (arrêt *Klass*)²⁹ ;
- l'interception, l'enregistrement et la transcription d'une conversation téléphonique entre un client et son avocat (arrêt *Kopp*)³⁰, ainsi que l'utilisation de cette transcription dans le cadre de la procédure disciplinaire conduite contre l'avocat en question (arrêt *Versini-Campinchi et Crasnianski*)³¹ ;
- l'obligation de déclaration de soupçon mise à la charge des avocats dans le cadre de la législation anti-blanchiment (AML) « dès lors qu'elle les astreint à fournir à une autorité administrative des informations relatives à une autre personne qu'ils détiennent à raison des échanges qu'ils ont eus avec elle » (arrêt *Michaud*)³².

D. Illustrations d'ingérences dans le droit au respect de la vie privée

Ainsi que nous l'avons vu, la notion de vie privée est une notion tentaculaire. La Cour des droits de l'homme la confond parfois avec celle de « domicile » ou de « correspondance ».

Dans la matière qui nous intéresse, on retiendra qu'au regard de la jurisprudence strasbourgeoise, constituent, notamment, une ingérence dans le droit au respect de la vie privée :

- « le fait pour l'administration fiscale de pouvoir

exiger du requérant qu'il lui communique sous peine de s'exposer à une mesure de taxation d'office, la liste de ses dépenses privées » (décision *Hardy-Spirlet*)³³ ;

- la collecte, la mémorisation et la communication de données relatives à la vie privée, qu'elles soient publiques ou non, telles que des informations relatives à la qualification à un emploi (arrêt *Leander*)³⁴ ou des informations sur les études, les activités politiques et le casier judiciaire du requérant (arrêt *Rotaru*)³⁵ ;
- la transmission d'informations sur les revenus de capital par le ministre des Finances aux autorités taxatrices (décision *F.S.*)³⁶ ;
- la surveillance secrète de la correspondance, des envois postaux et des télécommunications d'un individu (arrêt *Klass*)³⁷ ;
- la saisie, au sens de « copie », de données bancaires (issues de déclarations bancaires, chèques, dispositions fiduciaires et *e-mails*) et la conservation qui s'ensuit par les autorités de telles données (arrêt *M.N. et autres*)³⁸ ;
- la décision de l'administration fiscale ordonnant à une banque de lui transmettre des dossiers bancaires au sujet de clients répondant à certains critères, et la transmission de ces dossiers à une administration étrangère (arrêt *G.S.B.*)³⁹ ;
- la consultation des extraits de compte bancaire d'une avocate dans le cadre d'une procédure pénale à son encontre du chef de fraude fiscale (arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*)⁴⁰ ;
- la saisie de documents, électroniques ou non, à l'occasion d'une perquisition au cabinet d'un avocat (arrêts *Niemietz et Petri Sallinen*)⁴¹ ;
- l'obligation de déclaration de soupçon mise à la charge des avocats dans le cadre de la législation anti-blanchiment « dès lors qu'elle les astreint à fournir à une autorité administrative des informations relatives à une autre personne qu'ils détiennent à raison des échanges qu'ils ont eus avec elle » (arrêt *Michaud*)⁴² ;
- le déroulement d'investigations par l'administra-

26 Cour eur. D.H., 16 octobre 2007, arrêt *Wieser and Bicos Beteiligungen c. Autriche*, req. n° 74336/01, § 45. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, RL et autres c. Portugal*, 3 septembre 2015, req. n° 27013/10, §§ 75 et 92.

27 Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, req. n° 28005/12, 7 juillet 2015, § 55.

28 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 51.

29 Cour eur. D.H., arrêt *Klass e.a. c. Allemagne*, précité, § 41. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Lambert c. France*, 24 août 1998, req. n° 88/1997/872/1084, § 21 (peu importe, à cet égard, que les écoutes litigieuses aient été opérées sur la ligne d'une tierce personne) ; arrêt *Matheron c. France*, 29 mars 2005, req. n° 57752/00, § 27.

30 Cour eur. D.H., arrêt *Kopp c. Suisse*, 25 mars 1998, req. n° 13/1997/797/1000, §§ 50-53. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Pruteanu c. Roumanie*, 3 février 2015, req. n° 30181/05, § 41. Notons que l'ingérence est alors établie tant dans le chef du client que de son avocat.

31 Cour eur. D.H., arrêt *Versini-Campinchi et Crasnianski c. France*, 16 juin 2016, req. n° 49176/11, § 49.

32 Cour eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, précité, § 91.

33 Comm. eur. D.H., décision *X. c. Belgique* (Hardy-Spirlet), précitée, p. 233.

34 Cour eur. D.H., arrêt *Leander c. Suède*, 26 mars 1987, req. n° 9248/81, § 48.

35 Cour eur. D.H., arrêt *Rotaru c. Roumanie*, précité, § 43.

36 Comm. eur. D.H., décision *F.S. c. Allemagne*, précitée, p. 3.

37 Cour eur. D.H., arrêt *Klass e.a. c. Allemagne*, précité, § 41.

38 Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 55.

39 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 51.

40 Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 44.

41 Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, précité, § 32 ; arrêt *Petri Sallinen e.a. c. Finlande*, précité, § 71. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Robathin c. Autriche*, 3 juillet 2012, req. n° 30457/06, § 39 ; arrêt *Golovan c. Ukraine*, req. n° 41716/06, 5 juillet 2012, §§ 51-54 ; arrêt *Yuditskaya et autres c. Russie*, 12 février 2015, req. n° 5678/06, § 25.

42 Cour eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, précité, § 91.

tion fiscale d'un pays à la demande de l'administration fiscale d'un autre, suivi du transfert des informations (professionnelles, dont bancaires) obtenues sur leur base, sans en informer préalablement le contribuable concerné (décision *Othymia*)⁴³.

Il s'ensuit que l'échange de renseignements, qu'il intervienne sur demande, spontanément ou de façon automatique, est susceptible de constituer une ingérence dans le droit au respect de la vie privée du contribuable concerné.

4.1.2. L'ingérence doit « être prévue par la loi »

Pour que l'ingérence soit « prévue par la loi », au sens de la Convention, il faut, tout d'abord, que la mesure incriminée ait une « base en droit interne », sachant que le terme « loi » doit être entendu dans son acception « matérielle » et non « formelle »⁴⁴. Notons que l'article 22 de la Constitution belge est, à cet égard, plus strict en ce qu'il exige une loi au sens formel du terme⁴⁵. Ensuite, encore faut-il que la loi soit de « qualité », ce qui implique qu'elle soit suffisamment accessible et prévisible, c'est-à-dire « énoncée avec assez de précision pour permettre à un individu – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – de régler sa conduite »⁴⁶. En outre, la Cour a considéré, dans des arrêts rendus en matière de surveillance secrète⁴⁷, confirmés depuis lors en matière fiscale⁴⁸, que la loi devait être « compatible avec la prééminence du droit », expressément mentionnée dans le préambule de la Convention et inhérente à l'objet et au but de l'article 8, « ce qui signifie qu'elle doit offrir une certaine protection contre des atteintes arbitraires de la puissance publique aux droits garantis par le paragraphe 1 de l'article 8 ».

L'appréciation de telles mesures de protection relève tantôt du contrôle de légalité, tantôt du contrôle de

proportionnalité⁴⁹ en ce sens qu'elles sont censées limiter l'ingérence résultant de la législation querellée à ce qui est « nécessaire dans une société démocratique ». C'est pourquoi nous renvoyons à nos propos formulés dans ce dernier cadre.

Enfin, dans la matière qui nous occupe, il convient d'attirer l'attention du lecteur sur le fait que les lois de procédure sont d'application immédiate, sauf disposition expresse en sens contraire, tant en droit international qu'en droit belge⁵⁰. Or, la juridiction des droits de l'homme a jugé, dans son arrêt *G.S.B.*, que l'entraide administrative en matière fiscale, et en particulier les échanges de renseignements qu'elle comporte, relevait du droit procédural⁵¹. Il s'ensuit que le défaut de prévisibilité tenant à la rétroactivité de dispositions prévoyant un échange de renseignements ne méconnaît pas, en principe, l'exigence de légalité. En l'occurrence, la Cour releva, au surplus, que la position adoptée autrefois par les autorités suisses en ce qui concerne le secret bancaire n'avait pas pu créer, dans le chef du contribuable, d'attente légitime quant au fait d'être exclu de tout contrôle, compte tenu du contexte politique international (sur cet arrêt, voy. *infra*).

4.1.3. L'ingérence doit poursuivre une « finalité légitime »

Pour que l'ingérence soit justifiée, il convient encore qu'elle poursuive un but légitime au sens de l'article 8, § 2, de la CEDH. Parmi les finalités énumérées audit paragraphe, trois sont susceptibles de légitimer des traitements d'informations à des fins fiscales, à savoir : la protection du « bien-être économique du pays »⁵², la « prévention des infractions pénales »⁵³ et la « protection des droits et libertés d'autrui »⁵⁴.

Du reste, la Cour a rappelé, dans son arrêt *Michaud*, qui portait sur l'obligation de déclaration à charge des

- 43 Cour eur. D.H., décision *Othymia Investments BV c. Pays-Bas*, 16 juin 2015, req. n° 75292/10, § 37. On notera que la Cour ne reconnaît pas d'ingérence *per se* dans le droit au respect de la vie privée de la société requérante, l'examen portant sur l'article 8 combiné à l'article 13 de la CEDH. Selon les termes employés, la Cour « *is prepared to accept that there has been interference with the applicant company's rights under Article 8* ». Aussi, il convient de relever que la vie privée est ici entendue *sensu lato* dans la mesure où la Cour reconnaît ce droit à une société. Or, selon une jurisprudence constante appuyée par le bon sens, une société ne peut se voir reconnaître une vie privée indépendamment de ses organes.
- 44 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, précité, § 43 ; arrêt *Wieser and Bicos Beteiligungen c. Autriche*, précité, § 45 ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 47 ; arrêt *Kopp c. Suisse*, précité, § 60 ; arrêt *Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, RL et autres c. Portugal*, précité, § 94.
- 45 C. const., arrêt du 14 mars 2013, n° 39/2013, B.8.1.
- 46 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 68. Voy. aussi, Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 72 ; arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 123 ; arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, précité, § 95 ; arrêt *Maslak et Michalkova c. République tchèque*, 14 janvier 2016, req. n° 52028/13, § 57 ; arrêt *Amann c. Suisse*, précité, § 50 ; arrêt *Versini-Campinchi et Crasnianski c. France*, précité, § 51.
- 47 Cour eur. D.H., arrêt *Malone c. Royaume-Uni*, 2 août 1984, req. n° 8691/79, §§ 67-68 ; arrêt *Leander c. Suède*, 26 mars 1987, req. n° 9248/81, § 51 ; arrêt *Amann c. Suisse*, précité, § 56 ; arrêt *Rotaru c. Roumanie*, précité, § 55 ; arrêt *Segerstedt-Wiberg et autres c. Suède*, 6 juin 2006, n° 62332/00, § 76.
- 48 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 68.
- 49 Cour eur. D.H., arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, précité, § 99 ; arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 96.
- 50 Article 3 du Code judiciaire.
- 51 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, §§ 76-78.
- 52 Voy. not. Comm. eur. D.H., décision *X. c. Belgique* (Hardy-Spirlet), précitée, p. 233 ; décision *Lundvall c. Suède*, précitée, § 5 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 136 ; arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, §§ 83-84 ; arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 75.
- 53 Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 75 ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 52 ;
- 54 Comm. eur. D.H., décision *Lundvall c. Suède*, précitée, § 5 ; Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 75.

avocats dans le cadre de la législation anti-blanchiment, que « l'exécution par l'État de ses obligations juridiques découlant de son adhésion à l'Union européenne relève de l'intérêt général »⁵⁵. Il s'ensuit que l'exécution des obligations découlant des dispositions européennes de lutte contre le blanchiment constitue une finalité légitime.

Il est indéniable que le secret bancaire a, durant longtemps, servi la protection de la vie privée, faisant rempart contre les immixtions arbitraires des autorités publiques. Comme on le sait, cette forteresse a aujourd'hui été largement démantelée devant la légitimité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Si cette finalité est sans conteste couverte par l'article 8, § 2, de la Convention, sous l'expression « bien-être économique », il convient de veiller au maintien d'un juste équilibre entre l'intérêt de l'État et celui des citoyens.

Le maintien d'un juste équilibre est précisément garanti par la dernière exigence prévue par l'article 8, § 2, de la Convention, à savoir l'exigence de nécessité.

4.1.4. L'ingérence doit être « nécessaire dans une société démocratique »

A. La notion de « nécessité dans une société démocratique »

On considère en général que l'exigence de nécessité est applicable à la matière fiscale depuis l'affaire *Hardy-Spirlet* déjà évoquée⁵⁶.

Consciente que le cœur du contentieux réside en général dans le contrôle de proportionnalité⁵⁷, la Cour a énoncé, au fil de ses arrêts, une série de principes à observer pour évaluer la « nécessité », « dans une société démocratique », d'une mesure « prise dans un but légitime »⁵⁸.

En premier lieu, la Cour relève que « l'adjectif 'néces-

saire' n'a pas dans ce contexte la souplesse de mots tels qu'« utile », « raisonnable » ou « opportun » ; il implique l'existence d'un « besoin social impérieux » de recourir à l'ingérence considérée »⁵⁹. Partant, elle ne cherche pas à dire si la mesure était « nécessaire », mais bien si les motifs invoqués pour justifier l'ingérence étaient « pertinents et suffisants » au regard de ce « besoin social impérieux »⁶⁰. S'agissant des perquisitions domiciliaires, la Cour a reconnu que les États pouvaient « estimer nécessaire de recourir à certaines mesures, telles les visites domiciliaires et les saisies, pour établir la preuve matérielle des délits [...] et en poursuivre le cas échéant les auteurs [...] » encore faut-il que leur législation et leur pratique en la matière offrent des garanties suffisantes contre les abus »⁶¹.

En deuxième lieu, la Cour observe que, « avec plusieurs autres articles de la Convention, l'article 8 lie la notion de 'nécessité' à celle de 'société démocratique' ». D'après la jurisprudence de la Cour, pour se révéler « nécessaire » dans une telle société, dont la tolérance et l'esprit d'ouverture constituent deux des caractéristiques, une atteinte à un droit protégé par la Convention doit notamment être proportionnée au but légitime poursuivi⁶². Le fait que la réalisation des droits de l'homme repose sur une bonne perception de l'impôt ne peut, il nous semble, être passé sous silence⁶³. De même, l'on ne peut occulter que la démocratie est aujourd'hui bouleversée par la « révolution informationnelle », laquelle emporte une redéfinition constante de la valeur de la vie privée. La société d'aujourd'hui est une « société de l'information », dans laquelle les services offerts par les TIC servent de support aux activités humaines.

Si les États contractants jouissent d'une certaine marge d'appréciation pour juger de l'existence et de l'étendue de pareille nécessité, « elle va de pair avec un contrôle européen »⁶⁴ et dépend d'un certain nombre de facteurs, tels que la nature et l'importance des intérêts en jeu, la gravité de l'ingérence⁶⁵, le but

55 Cour eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, précité, § 100. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Bosphorus Hava Yolları Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi c. Irlande*, req. n° 45036/98, §§ 150 et 151.

56 Com. eur. D.H., décision *X. c. Belgique* (*Hardy-Spirlet*), précitée, pp. 359 et 360.

57 Voy. par ex., Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, §§ 54-59 ; décision *Keslassy c. France*, précitée, p. 9 ; arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 77 ; décision *Banco de finanzas e inversiones S.A. c. Espagne*, précitée, p. 6.

58 Cour eur. D.H., arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 50.

59 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 51 ; arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976, req. n° 5493/72, § 48 ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 54.

60 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 158.

61 Cour eur. D.H., arrêt *Funke c. France*, 25 février 1993, req. n° 10588/83, § 56 ; arrêt *Mialhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 12661/87, § 37 ; arrêt *Crémieux c. France*, req. n° 11471/85, § 39. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Servulo & Associados, Sociedade de Advogados, RL et autres c. Portugal*, précité, § 100 ; arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, précité, § 48 ; arrêt *Robathin c. Autriche*, précité, § 44 ; décision *Keslassy c. France*, précitée, p. 12 ; décision *Banco de finanzas e inversiones S.A. c. Espagne*, précitée, p. 6.

62 Cour eur. D.H., arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 53. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, précité, § 49 ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 54.

63 Sur le rapport entre la levée de l'impôt et la garantie des droits individuels, voy. not. S. HOLMES et Cass R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*, New York, W.W. Norton & Company, 2013.

64 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 73 ; arrêt *Barford c. Danemark*, 22 février 1989, req. n° 11508/85, § 28 ; arrêt *Funke c. France*, précité, § 55 ; arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 52.

65 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 158 ; arrêt *Z. c. Finlande*, précité, §§ 94 et 99 ; arrêt *Leander c. Suède*, 26 mars 1987, § 58 ; arrêt *Peck c. Royaume-Uni*, 28 janvier 2003, req. n° 44647/98, § 77.

de la restriction⁶⁶ ou encore la nature des activités en jeu⁶⁷. La marge d'appréciation reconnue aux États contractants varie donc d'une affaire à une autre.

Le contrôle de proportionnalité appelle, enfin et surtout, à réaliser une pondération entre, d'une part, la protection de la vie privée et, d'autre part, les intérêts publics ou privés méritant également une protection. Cet exercice n'est pas aisé et se fonde parfois sur la prise en compte de certains critères. Le volet concerné du droit à la vie privée - protection de la correspondance, du domicile ou des données personnelles - peut revêtir, dans cette appréciation, une certaine importance, de même que la matière concernée⁶⁸. Eu égard à la matière qui nous occupe, nous nous pencherons dans les lignes qui suivent sur la portée du contrôle exercé par la Cour des droits de l'homme à l'égard : des perquisitions et visites domiciliaires (*point B*) ; des informations couvertes par le secret professionnel (*point C*) ; des traitements de données à caractère personnel (*point D*), tout en attirant l'attention sur la montée des garanties procédurales (*point E*).

B. La protection du domicile et de la correspondance à l'égard des visites et perquisitions

Selon une jurisprudence constante de la Cour, la législation et la pratique doivent, en matière de perquisitions domiciliaires, offrir des « garanties adéquates et suffisantes contre les abus » afin d'être jugées proportionnées⁶⁹. Parmi ces garanties, les plus importantes concernent le mandat judiciaire pour procéder à la perquisition et le contrôle judiciaire postérieur de la légalité et de la nécessité de cette mesure. L'existence d'une autorisation judiciaire préalable n'est cependant pas une condition impérative dès lors que d'autres garanties procédurales contre les abus existent⁷⁰. L'on constate que dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union également, l'absence d'autorisation judiciaire préalable n'emporte pas automatiquement l'illégalité de la mesure. À l'instar et

sur la base de la jurisprudence strasbourgeoise, la Cour de Luxembourg exige, en compensation, la présence de « garanties adéquates et suffisantes contre les abus et l'arbitraire »⁷¹.

La juridiction strasbourgeoise examine, dans ce cadre, si les garanties prévues étaient efficaces dans les circonstances particulières de l'affaire en cause et si elles étaient appliquées de manière concrète et effective, et non pas théorique et illusoire. La Cour tient compte, à cette fin, d'un certain nombre de critères, parmi lesquels⁷² :

- le statut des requérants (personne physique ou personne morale)⁷³ ;
- les circonstances dans lesquelles le mandat a été émis, en particulier les autres éléments de preuve disponibles à l'époque ;
- le contenu et l'étendue du mandat ;
- la façon dont la perquisition a été menée, y compris la présence ou non d'observateurs indépendants⁷⁴ ;
- les droits reconnus aux personnes concernées ;
- l'étendue des répercussions possibles sur le travail et la réputation de la personne visée par la perquisition ;
- la précision du cadre légal et son respect⁷⁵ ;
- la nature de la procédure (pénale ou administrative)⁷⁶.

L'arrêt *Bernh Larsen* est illustratif de la portée et du contenu de ce contrôle⁷⁷. En l'espèce, les trois sociétés requérantes se plaignaient d'une décision par laquelle l'administration fiscale norvégienne les avait contraintes à laisser les inspecteurs des impôts accéder à l'intégralité des données stockées sur leur serveur pour en faire une copie, dès lors que ce serveur était partagé et qu'il contenait des données privées de salariés.

La Cour souligne, tout d'abord, que l'ingérence litigieuse était particulièrement large en ce que le *back-up* réalisé par les autorités fiscales contient des co-

66 Par exemple, il découle de l'arrêt *Sunday Times* que la marge d'appréciation est plus grande quand le but de l'ingérence est de protéger la morale (§ 59).

67 Par exemple, il découle de l'arrêt *Dudgeon* que la marge d'appréciation est plus étroite quand les activités en jeu ont trait à des aspects des plus intimes de la vie privée (arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 52). L'ingérence résidait, en l'espèce, dans la pénalisation de relations homosexuelles.

68 Comme nous le verrons dans le point suivant, la Cour a formulé une série de principes spécifiques lorsque l'ingérence concerne le droit au respect des données à caractère personnel.

69 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêts *Funke*, *Crémieux et Mialhe c. France*, précités, §§ 56, 39 et 37 respectivement. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, RL et autres c. Portugal*, précité, § 100 ; arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, précité, § 48 ; arrêt *Robathin c. Autriche*, précité, § 44 ; décision *Keslassy c. France*, précitée, p. 12 ; décision *Banco de finanzas e inversiones S.A. c. Espagne*, précitée, p. 6 ; arrêt *Amarandei et autres c. Roumanie*, 26 avril 2016, req. n° 1443/10, § 218.

70 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Smirnov c. Russie*, 7 juin 2007, req. n° 71362/01, § 45 ; arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 172.

71 CJUE, arrêt *WebMindLicenses*, précité, §§ 77 et 78. Voy. aussi CJUE, 18 juin 2015, *Deutsche Bahn AG*, aff. C583/13 P, §§ 19-20.

72 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, précité, § 48 ; arrêt *Buck c. Allemagne*, précité, § 45 ; arrêt *Chappell c. Royaume-Uni*, précité, §§ 46-48 ; arrêt *Niemietz c. Allemagne*, précité, § 37 ; arrêt *Robathin c. Autriche*, précité, § 44 ; arrêt *Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, RL et autres c. Portugal*, précité, § 100.

73 Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 159.

74 Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, §§ 164-166.

75 Voy. not. Cour eur. D.H., décision *Keslassy c. France*, précitée, p. 14.

76 Cour eur. D.H., arrêt *Robathin c. Autriche*, précité, § 45.

77 Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, §§ 159-175. Sur cet arrêt, voy. le commentaire approfondi de S. De RAEDT, « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale – L'importance de l'arrêt *Bernh Larsen* nuancée », *R.G.C.F.*, 2015/3, pp. 153-186.

pies de tous les documents existants sur le serveur de la société *Bernh Larsen Holding*, et ce, d'autant plus que ce serveur est partagé avec les deux autres sociétés requérantes (*Kver* et *Increased Oil Recover*). Parmi ces documents figurent des documents non pertinents sur le plan fiscal et notamment de la correspondance privée et d'autres documents appartenant aux employés et personnes travaillant pour la compagnie. Cette constatation devrait conduire à un contrôle strict de la part de la Cour. Néanmoins, cette dernière remarque également que ledit *backup* concerne des personnes morales. Il s'ensuit que la marge d'appréciation reconnue à l'État est plus large que si la mesure litigieuse s'était appliquée à une personne physique.

Ce faisant, la Cour estime qu'il est important de déterminer si la procédure par laquelle les autorités ont obtenu une copie du serveur était assortie de garanties effectives contre les abus. À cet égard, elle rappelle que le cadre légal était strict et ne conférait pas aux autorités fiscales une discrétion absolue, notamment quant à la nature des documents qu'ils étaient autorisés à inspecter. Aussi, elle relève que la société *Bernh Larsen Holding* avait été informée un an à l'avance de l'intention des autorités de procéder à un contrôle fiscal et que tant ses représentants que ceux de la société *Kver* étaient présents, et à même d'exprimer leur opinion, lors de la visite des autorités fiscales.

En particulier, la Cour observe que la législation applicable ne prévoit pas seulement le droit de se plaindre, en l'occurrence exercé par les requérants, mais aussi la conservation du *backup* effectué dans une enveloppe scellée, déposée au bureau de l'administration fiscale, dans l'attente d'une décision sur la plainte introduite par les requérants. De plus, la législation prévoit encore d'autres garanties, notamment le droit du contribuable concerné d'être présent lors de la levée des scellés, sauf si cela cause un retard excessif, l'obligation des agents ayant effectué le contrôle fiscal de rédiger un rapport et le droit du contribuable concerné d'en obtenir une copie, ainsi que l'obligation pour les autorités de retourner aussi vite que possible les documents non pertinents. Aussi, la Cour observe qu'une fois l'analyse des données effectuée, tous les documents électroniques stockés ont été supprimés et tous les documents papier ont été broyés. Les autorités ne peuvent en effet conserver ces documents sans l'accord des contribuables concernés.

Au surplus, la Cour observe encore que l'ingérence n'était pas d'une gravité comparable à celle résultant de perquisitions et saisies menées dans le cadre d'une procédure pénale, comme c'était le cas dans d'autres affaires jugées par elle⁷⁸. En particulier, s'agissant des conséquences de l'ingérence, le refus de coopérer n'entraînait que des conséquences administratives et non pénales. En outre, la nécessité de copier la totalité des données contenues sur le serveur dérivait du choix des requérants d'opter pour des archives mixtes stockées sur un serveur partagé.

Au regard de ces circonstances, la Cour conclut que la mesure querellée était appuyée par des motifs pertinents et suffisants. D'autre part, elle était accompagnée de limitations importantes et de garanties effectives et adéquates contre les abus, qui pourront faire l'objet, le cas échéant, d'un contrôle judiciaire *a posteriori*, et ce, en dépit de l'absence d'une exigence touchant à l'autorisation judiciaire *a priori*. Il n'y a, dès lors, pas de raison de douter que les autorités fiscales ont, au sein de la marge d'appréciation qui est la leur, établi un juste équilibre entre, d'un côté, le droit au respect du domicile et de la correspondance des sociétés requérantes et leur intérêt à protéger la vie privée des personnes travaillant pour elles, et d'un autre côté, l'intérêt public à assurer l'effectivité des contrôles fiscaux.

C. La protection du secret professionnel de l'avocat

Comme nous l'avons annoncé, l'examen de la Cour européenne des droits de l'homme est encore davantage renforcé lorsque la perquisition porte sur le cabinet d'un avocat⁷⁹. Le secret professionnel de l'avocat n'en est pas pour autant un principe intangible. Ainsi, le droit interne peut prévoir, en cas de constat de l'existence d'indices plausibles de participation d'un avocat à une infraction, ou encore dans le cadre de la lutte contre certaines pratiques, la possibilité de perquisitions ou de visites domiciliaires dans le cabinet d'un avocat, de même qu'un certain nombre d'obligations susceptibles de concerner les relations avec leurs clients⁸⁰.

En particulier, on soulignera que la Cour a, plusieurs fois, considéré que la présence d'un observateur indépendant était nécessaire en cas de perquisitions au cabinet d'un avocat⁸¹, sans être pour autant suffisante : encore faut-il, en effet, en cas de protestations du bâtonnier à l'égard de la saisie de certains documents, que celles-ci soient suivies d'effet⁸².

78 Voy. not., Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, précité ; arrêt *Sociétés Colas Est et autres c. France*, précité ; arrêt *Buck c. Allemagne*, précité ; arrêt *Wieser and Bicos Beteiligungen GmbH c. Autriche*, précité ; arrêt *Robathin c. Autriche*, précité.

79 Sur ce sujet, voy. not. J.-P. BUYLE et P. HENRY, « L'affaire Bismuth : le secret professionnel est un droit fondamental, pas un poison », *J.L.M.B.*, 2016/22, pp. 1027-1033.

80 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *André et autres c. France*, 24 juillet 2008, req. n° 18603/03, § 42 ; arrêt *Versini-Campinchi et Crasnianski c. France*, précité, § 77 ; arrêt *Xavier Da Silveira c. France*, précité, § 37.

81 Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, précité, § 37 ; arrêt *Wieser and Bicos Beteiligungen c. Autriche*, précité, § 57 ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 57 ; arrêt *Xavier da Silveira c. France*, précité, § 40.

82 Cour eur. D.H., arrêt *André et autres c. France*, précité, § 42.

En guise d'illustration, nous reviendrons brièvement sur l'affaire *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*. Dans cette affaire, la Cour a observé que la requérante, qui était avocate, n'avait pris connaissance de la levée du secret professionnel et bancaire concernant ses extraits de comptes bancaires que lors de la notification de l'arrêt de la Cour d'appel l'ordonnant. Elle n'a donc pu faire valoir ses arguments à aucun moment de la procédure. Ensuite, la Cour a souligné que l'Ordre des avocats n'avait pas été sollicité par la Cour d'appel pour un avis⁸³. Enfin, elle conclut que le contrôle dont disposait la requérante n'était pas efficace dans la mesure où le seul recours possible, le pourvoi devant la Cour suprême, a été déclaré irrecevable, de telle sorte que ses griefs n'ont fait l'objet d'aucun examen au fond. Il s'ensuit qu'« eu égard à l'absence de garanties procédurales et d'un contrôle juridictionnel effectif de la mesure litigieuse, la Cour estime que les autorités portugaises n'ont pas ménagé, dans la présente espèce, un juste équilibre entre les impératifs de l'intérêt général et les exigences de protection du droit de la requérante au respect de sa vie privée. Il y a donc eu violation de l'article 8 de la Convention »⁸⁴.

D. La protection des données à caractère personnel

Les principes régissant la collecte, la mémorisation et la transmission de données personnelles ont progressivement été établis par la Commission européenne des droits de l'homme puis par la Cour européenne des droits de l'homme au fil de leurs décisions et arrêts respectifs⁸⁵. La juridiction strasbourgeoise les a synthétisés dans son célèbre arrêt *S. et Marper*, qui constitue un arrêt de principe⁸⁶ et les a appliqués récemment en matière fiscale, à l'occasion de l'affaire *G.S.B.*

À l'origine de cette affaire réside un différend entre la banque UBS et l'administration fiscale américaine (*Internal Revenue Service*)⁸⁷. Celui-ci est survenu en pleine crise économique et alors que les scandales financiers au sujet des grandes banques se succèdent. Craignant que ce contexte n'engendre un conflit entre les deux pays qui se répercuterait sur l'économie suisse, la Confédération suisse a pris le parti de coopérer avec les États-Unis. L'Administration fédérale suisse des contributions (AFC) a alors demandé à la banque UBS qu'elle lui fournisse certains renseignements, en particulier certains dossiers dont celui du

requérant, Monsieur G.S.B., afin de les transmettre à l'administration fiscale américaine. Le requérant estime que la divulgation de ses données bancaires au fisc américain viole l'article 8 de la CEDH et saisit la Cour européenne des droits de l'homme après avoir épuisé les voies de recours internes.

Les enseignements de la Cour peuvent se résumer comme suit :

Primo, elle rappelle le rôle fondamental que joue, en cette matière, la protection des données à caractère personnel pour l'exercice du droit au respect de la vie privée garanti par l'article 8 de la CEDH. Il s'ensuit que la législation interne doit ménager des « garanties appropriées » pour empêcher le traitement de données à caractère personnel qui ne serait pas conforme aux exigences de l'article 8⁸⁸.

D'après la juridiction strasbourgeoise, « la nécessité de disposer de telles garanties se fait d'autant plus sentir lorsqu'il s'agit de protéger les données à caractère personnel soumises à un traitement automatique, en particulier lorsque ces données sont utilisées à des fins policières »⁸⁹. Si l'affaire *G.S.B.* met en cause un échange d'informations sur demande, il convient de souligner que la directive 2011/16/UE (DAC) prévoit également l'échange automatique de renseignements financiers qui, comme son appellation l'indique, constitue un « traitement automatique ».

Lesdites « garanties appropriées » reposent, en Europe, sur la Convention précitée du 28 janvier 1981, laquelle est incorporée, dans une certaine mesure, à la jurisprudence strasbourgeoise par le truchement du droit à la vie privée, ainsi que sur la directive 95/46/CE, qui précise et amplifie, selon son onzième considérant, les principes de protection contenus dans la Convention précitée. Parmi ces garanties, les droits reconnus à la personne concernée par le traitement de données, prévus tant par la Convention de 1981 que par la directive 95/46/CE, occupent une place de premier choix. Nous y reviendrons dans la suite de la présente contribution.

Secundo, la Cour admet que la protection de la confidentialité de certaines données personnelles puisse parfois s'effacer devant certains intérêts légitimes de l'État. Eu égard à l'article 9 de la Convention de 1981, auquel la Cour se réfère dans ses arrêts *S. et Marper* et

83 Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 57.

84 Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 59.

85 Voy. not. Comm. eur. D.H., décision *X. c. Austria*, 7 mai 1981, req. n° 8334/78, p. 197 ; décision *Leander c. Suède*, précitée, p. 84 ; décision *Lundvall c. Suède*, précitée, § 3 ; décision *F.S. c. Allemagne*, précitée, p. 3 ; Cour eur. D.H., arrêt *Z. c. Finlande*, précité, §§ 94-99. Sur la protection des données en droit européen, voy. not. C. GAYREL, J. HERVEG et J.-M. VAN GYSEGHEM, « La protection des données à caractère personnel en droit européen », chronique, *J.E.D.H.*, 2016/1, pp. 98-144.

86 Cour eur. D.H., arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, précité, §§ 101-104. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Khelili c. Suisse*, précité, § 62.

87 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, §§ 6-18.

88 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 90. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, précité, § 103 ; arrêt *Z. c. Finlande*, précité, § 95 ; arrêt *M.K. c. France*, précité, § 35.

89 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, précité, § 103. En ce sens, la directive 95/46 prévoit le droit de ne pas faire l'objet d'une décision significative prise sur le seul fondement d'un traitement automatisé, tel que le profilage. Nous y reviendrons dans la suite de cette étude.

Z. contre Finlande, ces intérêts sont les suivants : la protection de la sécurité de l'État, de la sûreté publique et des intérêts monétaires de l'État ; la répression des infractions pénales ; la protection de la personne concernée et des droits et libertés d'autrui⁹⁰. Néanmoins, cette souplesse n'en demeure pas moins une « ingérence », laquelle doit, comme nous l'avons vu, être « prévue par la loi » et constituer une mesure « nécessaire dans une société démocratique » afin d'être conforme à l'article 8 de la CEDH.

Tertio, la Cour reconnaît qu'il convient d'accorder aux autorités nationales compétentes une certaine latitude pour établir un juste équilibre entre la protection des intérêts publics poursuivis, d'une part, et celle des intérêts d'une partie ou d'une tierce personne à voir certaines de ses données rester confidentielles, d'autre part. Comme nous l'avons déjà indiqué, la marge d'appréciation reconnue aux États dépend d'un certain nombre de facteurs⁹¹, dont la nature et l'importance des intérêts en jeu⁹², la gravité de l'ingérence⁹³ ou encore le but de la restriction⁹⁴.

S'agissant de la nature et de l'importance des intérêts en jeu, la Cour considère que la marge d'appréciation est d'autant plus restreinte que le droit en cause est important pour garantir à l'individu la jouissance effective des droits fondamentaux ou d'ordre « intime » qui lui sont reconnus⁹⁵. En l'occurrence, la Cour observe, dans son arrêt *G.S.B.*, que seules sont en question les données bancaires du requérant, « soit des informations purement financières ; il ne s'agissait donc nullement de données intimes ou liées étroitement à son identité qui auraient mérité une protection accrue. Il s'ensuit que la marge d'appréciation de la Suisse était ample »⁹⁶.

S'agissant du but de la restriction, celui-ci a, de fait, sensiblement influencé l'analyse effectuée par la Cour

dans l'arrêt *G.S.B.*⁹⁷. Cette dernière admet, en effet, « que la Suisse avait un intérêt important à donner une suite favorable à la demande d'entraide administrative des États-Unis afin de permettre aux autorités américaines de retracer les avoirs qui pouvaient avoir été dissimulés en Suisse. Par la conclusion de l'Accord 09 et du Protocole 10, elle a pu éviter un conflit majeur avec les États-Unis »⁹⁸.

S'agissant de la gravité de l'ingérence, la Cour observe que celle-ci est intervenue « dans le cadre d'une procédure d'entraide administrative, et non d'une procédure pénale menée aux États-Unis, qui restait – et reste encore – purement éventuelle, la première ne constituant tout au plus qu'un stade préalable à la seconde »⁹⁹. Or, nous avons vu que les conséquences attachées à une procédure administrative sont considérées par la Cour – à tort ou à raison – comme étant moins graves que celles attachées à une procédure pénale.

Enfin, *last but not least*, la Cour épingle également que le requérant a bénéficié de certaines « garanties procédurales » contre le transfert de ses données aux autorités fiscales américaines. Il a ainsi pu contester la remise de ses données bancaires devant un tribunal et être entendu à cette occasion.

Partant, la Cour conclut qu'il n'y a pas eu violation de l'article 8 de la Convention¹⁰⁰. Si, dans son arrêt *G.S.B.*, la Cour assouplit considérablement son contrôle à l'égard du droit à la vie privée et à la protection des données, compte tenu de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, nous ne pensons pas qu'il faille en conclure que la Cour refuse d'octroyer la garantie de l'article 8 de la Convention aux données bancaires dans ce cadre¹⁰¹. Si tel était le cas, la Cour aurait fait l'impasse, il nous semble, sur un examen aussi approfondi de l'affaire.

90 Le pendant de cette disposition dans la directive 95/46, l'article 13, prévoit en outre : la défense ; la prévention, la recherche, la détection et la poursuite d'infractions pénales ou de manquements à la déontologie dans le cas des professions réglementées ; un intérêt économique ou financier important d'un État membre ou de l'Union européenne, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal ; une mission de contrôle, d'inspection ou de réglementation relevant, même à titre occasionnel, de l'exercice de l'autorité publique. Comme nous le verrons dans la suite de l'exposé, cette liste a encore été étendue par le GDPR.

91 Pour une illustration dans la jurisprudence luxembourgeoise, voy. not. CJUE, 8 avril 2014, *Digital Rights Ireland e.a.*, aff. C293/12 et C594/12, § 48 ; CJUE, 13 mai 2014, *Google Spain SL et Google Inc.*, 13 mai 2014 aff. C131/12, § 81.

92 Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Dudgeon c. Royaume-Uni*, précité, § 52 (pénalisation de relations homosexuelles) ; arrêt *Z. c. Finlande*, précité, § 95 (divulgaration d'informations se rapportant à la séropositivité).

93 Voy. not. Cour eur. D.H., *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 158 ; arrêt *Z. c. Finlande*, précité, §§ 94 et 99 ; arrêt *Leander c. Suède*, précité, § 58 ; arrêt *Peck c. Royaume-Uni*, précité, § 77.

94 Ainsi, il découle de l'arrêt *Sunday Times* précité que la marge d'appréciation est plus grande quand le but de l'ingérence est de protéger la morale (§ 59).

95 Pour une application, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Connors c. Royaume-Uni*, 27 mai 2004, req. n° 66746/01, § 82 ; arrêt *Evans c. Royaume-Uni*, 10 avril 2007, req. n° 6339/05, § 77.

96 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, 93.

97 En ce sens, voy. E. VAN BRUSTEM, « Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *op. cit.*, p. 211.

98 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 94.

99 *Ibid.*, § 95.

100 En guise de comparaison, voy. l'affaire *M.N. c. Saint-Marin* précitée, rappelée par la Cour à l'occasion de l'arrêt *G.S.B.*, dans laquelle elle a conclu à l'absence de garanties procédurales suffisantes, et, de ce fait, à la violation de l'article 8 de la Convention (§§ 76-82). À l'origine de l'affaire se trouvait une demande d'assistance des autorités fiscales italiennes auprès des autorités judiciaires de Saint-Marin pour obtenir certaines informations auprès de banques et fiduciaires de Saint-Marin potentiellement liées à une enquête pénale menée en Italie. Les tribunaux de Saint-Marin accédèrent à cette demande et ordonnèrent, par une décision *d'exequatur*, des investigations auprès de banques et autres institutions de Saint-Marin. Parmi les informations recueillies figuraient des informations concernant le premier requérant, lequel n'avait jamais été accusé d'aucune infraction et n'était en rien lié aux délits présumés.

101 *A contrario*, voy. E. VAN BRUSTEM, « Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *op. cit.*, p. 211.

En revanche, on peut avancer que la Cour européenne des droits de l'homme accorde une plus grande protection aux données qui touchent à l'intimité de la personne, telles que la santé, la vie familiale ou la sexualité, qu'aux données relatives aux revenus et aux impôts. Mais le contrôle assouplit dont font l'objet les données relatives aux revenus et aux impôts ne fait nullement l'économie d'un examen détaillé des garanties mises en place contre les abus. En outre, si la Cour a clairement relevé la « nature peu personnelle des données révélées », la légitimité de la finalité poursuivie ainsi que le contexte international de transparence fiscale accrue ont, à notre sens, davantage pesé dans la balance.

Ces considérations nous amènent à brièvement évoquer les arrêts *Fressoz et Roire* et *Satamedia*, qui portent sur la diffusion de données fiscales dans la presse. Compte tenu du mouvement de transparence fiscale accrue dans lequel les gouvernements se sont engagés, de plus en plus de données fiscales risquent de revêtir à l'avenir un caractère public, ou à tout le moins, non strictement confidentiel. De fait, par sa proposition du 14 avril 2016, la Commission européenne propose que les grandes multinationales publient sur leur site Internet un certain nombre de données fiscales.

À l'origine de l'arrêt *Fressoz et Roire* figurait la divulgation, par le journal hebdomadaire satirique *Le Canard enchaîné*, d'informations relatives aux augmentations salariales de M. Calvet, patron de l'entreprise Peugeot, en pleine période d'agitation sociale. La Cour de Strasbourg a conclu que ces informations pouvaient être diffusées dans la mesure où elles jouissaient d'une certaine transparence et étaient susceptibles d'être rendues publiques ou, à tout le moins, connues par un grand nombre de personnes¹⁰². Du reste, les journalistes à l'origine de la publication avaient obtenu licitement les informations et avaient vérifié leur fiabilité et leur exactitude. Il nous semble que ce sont ces éléments, à savoir la publicité, la licéité et l'exactitude des informations, plus encore que leur nature peu intime, qui furent déterminants dans l'examen effectué par la juridiction strasbourgeoise.

Dans l'affaire *Satamedia* précitée, les mêmes facteurs sont entrés en ligne de compte dans l'analyse de la Cour, à savoir que les données fiscales concernant le

revenu et le patrimoine imposables de personnes physiques revêtaient dans les faits un caractère public et avaient donc été obtenues de façon licite, et qu'elles n'étaient pas prétendument erronées¹⁰³. Reste à savoir cependant ce que la Grande Chambre a décidé lors de son audience du 14 septembre 2016, mais à la date où nous écrivons, l'arrêt de la Grande Chambre n'a pas encore été publié.

E. La « procéduralisation » du droit à la vie privée

Nous souhaitons consacrer ce dernier point à l'importance croissante que la Cour européenne des droits de l'homme accorde à la présence de « garanties adéquates et suffisantes contre les abus », lesquelles sont principalement procédurales. Parmi ces garanties, la Cour inclut la possibilité d'un contrôle effectif de la mesure en question, lequel permet de restreindre l'ingérence à ce qui est « nécessaire dans une société démocratique »¹⁰⁴.

Comme nous l'avons relevé plus haut, cette jurisprudence est illustratrice de la tendance de la juridiction strasbourgeoise à la « procéduralisation » des droits substantiels¹⁰⁵. La tendance est à ce point importante qu'il est arrivé à la Cour de limiter, dans ce cadre, son examen au seul respect de l'article 8 de la CEDH, alors même qu'il existait des griefs relatifs aux articles 6 et/ou 13 de la Convention. Dans ce cas, elle apprécie cependant la notion de « contrôle effectif » à la lumière de l'article 6, § 1^{er}, de la Convention, et/ou de l'article 13, ce qui cadre avec son interprétation de la Convention comme « un tout cohérent et indissociable ».

Dans son arrêt *M.N. et autres contre Saint-Marin*, la juridiction strasbourgeoise a ainsi déclaré que « l'engagement d'une procédure ne satisfait pas, en soi, les exigences d'accès au juge de l'article 6 § 1 (Cour eur. D.H., arrêt *Sukhorubchenko c. Russie*, 10 février 2005, req. n° 69315/01, § 43.), il s'ensuit que, contrairement à ce que le gouvernement soutient, le simple fait que le requérant a engagé une procédure, qui a ensuite été rejetée pour défaut de qualité, ne satisfait pas en soi les exigences de contrôle effectif au sens de l'article 8 »¹⁰⁶. La Cour a conclu, dans le même sens, dans son arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*¹⁰⁷, sans toutefois se référer explicitement à l'article 6¹⁰⁸.

¹⁰² Cour eur. D. H., arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, req. n° 29183/95, §§ 53-55.

¹⁰³ Cour eur. D.H., arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 21 juillet 2015, req. n° 931/13, §§ 65-67.

¹⁰⁴ Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 76 ; arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 55 ; arrêt *Xavier Da Silva c. France*, précité, § 34 ; arrêt *Ravon c. France*, précité, § 144. À ce sujet, voy. not. D. BRIAND-MELEDU, « Lutte contre la fraude et préservation des droits fondamentaux : à la recherche d'un difficile équilibre », in *Technologie et concurrence. Mélanges en l'honneur de Hanns Ulrich*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 425.

¹⁰⁵ F. SUDRE, « Rapport introductif ... », *op. cit.*, pp. 22-23. Notons que la Cour avait déjà jugé en 1987 que « tant la mémorisation de données relatives à la vie privée que leur communication, assorties du refus d'accorder au requérant la faculté de les réfuter portaient atteinte à son droit au respect de sa vie privée, garanti par l'article 8, § 1^{er}, de la Convention » (Cour eur. D.H., arrêt *Leander c. Suède*, précité, § 48).

¹⁰⁶ Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, précité, § 80.

¹⁰⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 58.

¹⁰⁸ La requérante avait toutefois basé ses allégations sur les articles 6 et 13 de la Convention. C'est la Cour qui a considéré que le problème exposé portait principalement sur le droit au respect de la vie privée et de la correspondance (§§ 33-35).

Ceci dit, il nous semble utile pour les requérants de fonder leurs allégations tant sur l'article 8 que sur l'article 13 de la Convention, voire aussi sur l'article 6 de la Convention quand celui-ci est applicable¹⁰⁹. En effet, les exigences procédurales tirées par la Cour de l'article 6 demeurent plus strictes que celles tirées de l'article 8 de la CEDH.

Ainsi, dans l'affaire *Keslassy*, les requérants ayant fondé leurs allégations sur le seul article 8 de la Convention, le contrôle de la Cour fut plus souple, ce qui fut rappelé par la Cour dans l'arrêt *Ravon*¹¹⁰. Admettant qu'elle avait jugé, comme le relevait le gouvernement, dans l'affaire *Keslassy*, que la circonstance que l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires était délivrée par un juge contribuait à garantir la préservation du droit au respect de la vie privée et du domicile, elle a souligné que « l'on ne saurait considérer que l'instance au cours de laquelle le juge examine la demande d'autorisation est conforme à l'article 6 § 1 alors que la personne visée par la perquisition projetée – qui ignore à ce stade l'existence d'une procédure intentée à son encontre – ne peut se faire entendre »¹¹¹.

Au surplus, on notera que de telles garanties procédurales, requises à l'appui de perquisitions et de traitements de données personnelles, sont aussi exigées par la Cour à l'égard de systèmes de surveillance, tels que l'interception d'écoutes téléphoniques, comme en témoigne l'arrêt *Klass*¹¹². Si la collecte de l'impôt ne donne pas lieu, en tant que telle, à la mise en place de mesures de surveillance, les nouvelles techniques de traitement de l'information utilisées par le fisc (*data-mining, profiling*, etc.) suscitent la crainte de voir apparaître un jour un « *Tax Brother* » en la personne de l'autorité publique, à l'image du « *Big Brother* » imaginé par George Orwell.

4.2. Le contrôle du respect de la vie privée par la Cour de justice de l'Union européenne

La Cour de justice de l'Union européenne est compétente, au titre de l'article 267 du TFUE, pour statuer, à titre préjudiciel, sur l'interprétation des traités ainsi que sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. À notre connaissance, la Cour ne s'est jamais prononcée dans le cadre d'un recours en annulation dans la matière qui nous occupe.

Dans le cadre du renvoi préjudiciel en interprétation, la Cour est amenée à définir le sens et la portée des dispositions de la directive 95/46/CE eu égard aux dispositions citées par le juge de renvoi. Comme nous l'avons vu, il ne fait pas de doute que cette directive s'applique aux traitements d'informations fiscales, et notamment aux échanges internationaux de renseignements¹¹³. Nous présenterons brièvement dans un premier point en quoi consiste le régime de protection mis en place par cette directive (4.2.1.). Ainsi que nous l'avons annoncé, la directive 95/46/CE sera remplacée, en mai 2018, par un règlement européen unique, le « règlement général sur la protection des données »¹¹⁴ dont l'impact, à ce stade, ne peut être mesuré. Notons toutefois qu'il suscite déjà de nombreuses questions parmi les praticiens¹¹⁵.

D'autre part, la Cour assure le respect des droits fondamentaux à la vie privée et à la protection des données à caractère personnel dans le cadre des renvois préjudiciels en validité. Nous avons vu que les droits garantis par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux correspondaient à ceux garantis par l'article 8 de la CEDH, en ce compris dans leurs limitations. De plus, dès lors que le droit à la protection des données à caractère personnel, tel que consacré à l'article 8 de la Charte, est étroitement lié au droit à la vie privée, tel que consacré à l'article 7 de la Charte,

109 S'il découle de l'arrêt *Ferrazzini* que « le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil », la Cour a nuancé le propos dans ses arrêts *Ravon* et *André*. Selon elle, une contestation portant sur la régularité des visites domiciliaires et des saisies dont a fait l'objet le requérant en l'espèce ne relève pas du contentieux fiscal, exclu du champ d'application de l'article 6, § 1^{er}, mais renferme en son cœur la question du respect du droit au domicile, dont le caractère civil est manifeste, tout comme l'est sa reconnaissance en droit interne, à savoir en droit français. Une telle contestation tombe donc sous le coup de l'article 6, § 1^{er}, de la CEDH. Dans ces deux arrêts, la Cour a, par ailleurs, rappelé la subsidiarité de l'article 13 par rapport à l'article 6. Ainsi « lorsque, comme en l'espèce, l'article 6 § 1 s'applique, il constitue une *lex specialis* par rapport à l'article 13 : ses exigences, qui impliquent toute la panoplie des garanties propres aux procédures judiciaires, sont plus strictes que celles de l'article 13, qui se trouvent absorbées par elles » (Cour eur. D.H., arrêt *Ravon c. France* précité, §§ 24-27 ; arrêt *André et autres c. France*, précité, §§ 31-33).

110 Dans cette affaire, le requérant, Monsieur Ravon, et les sociétés requérantes, sociétés sur lesquelles il exerçait un contrôle, se plaignaient de n'avoir pas eu accès à un recours effectif pour contester la régularité des visites et saisies domiciliaires dont ils avaient fait l'objet en application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales. Ils invoquaient l'article 6, § 1^{er}, de la Convention ainsi que l'article 13 combiné avec l'article 8 de la Convention. Sur cet arrêt, voy. A. MANGIAVILLANO, « La Cour européenne et la garantie juridictionnelle de l'inviolabilité du domicile en matière fiscale (harmonies et discordes dans le dialogue des juges de l'impôt) », *Revue internationale de droit comparé*, vol. 61, n° 1, 2009, pp. 93-145.

111 Cour eur. D.H., arrêt *Ravon c. France*, précité, § 30. Voy. aussi § 31.

112 Cour eur. D.H., arrêt *Klass e.a. c. Allemagne*, précité, §§ 49-50. À l'occasion de cet arrêt, la Cour a déclaré que les États contractants ne disposent pas « d'une latitude illimitée pour assujettir à des mesures de surveillance secrète les personnes soumises à leur juridiction. Consciente du danger, inhérent à pareille loi, de saper, voire de détruire, la démocratie au motif de la défendre, elle affirme qu'ils ne sauraient prendre, au nom de la lutte contre l'espionnage et le terrorisme, n'importe quelle mesure jugée par eux appropriée. Quel que soit le système de surveillance retenu, la Cour doit se convaincre de l'existence de garanties adéquates et suffisantes contre les abus ». Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Lambert c. France*, précité, § 34 ; arrêt *Matheron c. France*, 29 mars 2005, req. n° 57752/00, § 36 ; arrêt *Leander c. Suède*, précité, § 60.

113 En ce sens, voy. L. NOGUERA, « La protection des données fiscales dans l'assistance administrative internationale », in A. GROSJEAN (dir.), *Enjeux européens et mondiaux de la protection des données personnelles*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 353.

114 Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), *J.O.U.E.*, n° L 119 du 4 mai 2016, pp. 1 à 88.

115 Voy. not. A. GROSJEAN (dir.), *Enjeux européens et mondiaux de la protection des données personnelles*, op. cit.

les limitations susceptibles d'être légitimement apportées à ce droit correspondent aussi à celles tolérées dans le cadre de l'article 8 de la CEDH¹¹⁶.

En conséquence, la Cour de justice de l'Union européenne suit une grille d'analyse similaire à celle suivie par la Cour européenne des droits de l'homme¹¹⁷. Elle vérifie, tout d'abord, si l'acte litigieux constitue une « atteinte » aux droits reconnus par les articles 7 et 8 de la Charte (4.2.2.) et examine, le cas échéant, si une telle atteinte est justifiée au regard de l'article 52, § 1^{er}, de celle-ci. Cet article renvoie à un triptyque similaire à celui édifié par l'article 8, § 2, de la CEDH : l'atteinte doit être « prévue par la loi » et respecter le « contenu essentiel » du droit à la vie privée et à la protection des données à caractère personnel (4.2.3.), répondre « effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui » (4.2.4.) et être « nécessaire » « dans le respect du principe de proportionnalité » (4.2.5.).

4.2.1. Le respect des garanties prévues par la protection des données (*data protection*)

La Cour a, plusieurs fois, rappelé que « les dispositions de la directive 95/46, en ce qu'elles régissent le traitement de données à caractère personnel susceptible de porter atteinte aux libertés fondamentales et, en particulier, au droit au respect de la vie privée, doivent nécessairement être interprétées à la lumière des droits fondamentaux garantis par la Charte »¹¹⁸. En particulier, « l'article 7 de la Charte garantit le droit au respect de la vie privée, tandis que l'article 8 de la Charte proclame expressément le droit à la protection des données à caractère personnel. Les paragraphes 2 et 3 de ce dernier article précisent que ces données doivent être traitées loyalement, à des fins déterminées et sur la base du consentement de la personne concernée ou en vertu d'un autre fondement légitime prévu par la loi¹¹⁹, que toute personne a le droit d'accéder aux données collectées la concernant et d'en obtenir la rectification et que le respect de ces règles est soumis au contrôle d'une autorité indépendante. Ces exigences sont mises en œuvre notamment par les articles 6, 7, 12, 14 et 28 de la directive 95/46 »¹²⁰.

Cela étant, il convient d'attirer l'attention sur le fait que les garanties prévues par la directive 95/46 ne tendent pas à freiner les traitements de données à caractère personnel, mais visent, au contraire, à per-

mettre la libre circulation de ces dernières en vue de contribuer aux progrès économique et social, au développement des échanges ainsi qu'au bien-être des individus au sein du marché intérieur¹²¹.

Aux termes de la directive 95/46, et sous réserve des dérogations admises au titre de l'article 13, tout traitement de données à caractère personnel doit, d'une part, être conforme aux « principes relatifs à la qualité des données » énoncés à l'article 6 de cette directive et, d'autre part, répondre à l'un des « principes relatifs à la légitimation des traitements de données » énumérés à l'article 7 de ladite directive¹²².

S'agissant des « principes relatifs à la qualité des données », il incombe au « responsable du traitement », sous réserve des dispositions spécifiques que les États membres peuvent prévoir pour des traitements à des fins historiques, statistiques ou scientifiques, d'assurer que les données à caractère personnel sont : (a) traitées loyalement et licitement ; (b) collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne sont pas traitées ultérieurement de manière incompatible avec ces finalités ; (c) adéquates, pertinentes et non excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont collectées et pour lesquelles elles sont traitées ultérieurement ; (d) exactes et, si nécessaire, mises à jour ; (e) conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire à la réalisation des finalités pour lesquelles elles sont collectées ou pour lesquelles elles sont traitées ultérieurement.

Au sens de la directive 95/46, le « responsable du traitement » est « la personne physique ou morale, l'autorité publique, le service ou tout autre organisme qui, seul ou conjointement avec d'autres, détermine les finalités et les moyens du traitement de données à caractère personnel ». La directive 2014/107/UE (DAC 2) a amendé l'article 25 de la directive 2011/16/UE de façon à prévoir expressément que « les institutions financières déclarantes et les autorités compétentes de chaque État membre sont considérées comme étant les responsables du traitement des données aux fins de la directive 95/46/CE ».

S'agissant des « principes relatifs à la légitimation des traitements de données », les traitements de données à caractère personnel réalisés par l'administration fiscale sont susceptibles de relever des motifs suivants :

116 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 52.

117 *Ibid.*, §§ 56-89. Voy. aussi, *mutatis mutandis*, CJUE, 15 février 2016, *J.N.*, aff. C601/15 PPU, §§ 50-81.

118 CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 68 ; arrêt *Google Spain SL et Google Inc.*, précité, § 68. Voy. aussi, à l'occasion d'un recours préjudiciel en validité, CJUE, 6 octobre 2015, *Maximilian Schrems*, aff. C-362/14, § 38.

119 Notons que le consentement ne peut être utilisé par le fisc pour légitimer les traitements de données effectués dans le cadre de ses missions légales et que son usage a sensiblement été limité par le nouveau GDPR pour les autres types de responsables du traitement.

120 CJUE, arrêt *Google Spain SL et Google Inc.*, précité, § 69.

121 Directive 95/46 précitée, considérants n^{os} 2 et 3. Voy. aussi CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 70.

122 Voy. not., CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 65 ; 16 décembre 2008, *Heinz Huber*, aff. C524/06, § 48 ; 1^{er} octobre 2015, *Smaranda Bara e.a.*, C-201/14, § 30 ; arrêt *Google Spain SL et Google Inc.*, précité, § 71.

(c) s'« il est nécessaire au respect d'une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis » ; (e) s'« il est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique, dont est investi le responsable du traitement ou le tiers auquel les données sont communiquées ».

Les données à caractère personnel dites « sensibles », telles que les données « qui révèlent l'origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophiques », font l'objet d'un régime particulier plus protecteur que celui des données non sensibles¹²³. En principe, elles ne peuvent être traitées, sauf dans des cas très spécifiques déterminés par la loi.

Bien que les données fiscales ne soient pas reprises formellement sous la qualification de « données sensibles » au sens de la protection des données, ces dernières sont parfois qualifiées comme telles.

Par exemple, la Commission belge de la protection de la vie privée a estimé, dans un avis de 2007, que les données fiscales avaient « une telle connotation et [étaient] souvent – et à juste titre – considérées comme sensibles »¹²⁴. La Section de Législation du Conseil d'État a qualifié pareillement de « sensibles » les données détenues par l'administration fiscale dans un avis de la même année¹²⁵. Notons que ces deux avis portaient sur le même texte, à savoir le projet de loi de 2007 relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service public fédéral Finances et avorté en raison de la crise politique de 2010¹²⁶.

La Section de Législation du Conseil d'État a réitéré cette assertion, déclarant dans un avis de 2015 que les informations transmises au Point de Contact Central géré par la Banque Nationale de Belgique (voy. *supra*) étaient des données « sensibles concernant la vie pri-

vée »¹²⁷. Ce caractère sensible figurait déjà dans le rapport au Roi de l'arrêté royal du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement dudit Point de Contact Central¹²⁸.

La Cour européenne des droits de l'homme entretient elle-même le doute, faisant figurer sur le même plan, dans son arrêt *G.S.B.*, les données médicales, les données concernant la situation financière d'un homme politique et les données fiscales¹²⁹. De surcroît, on soulignera que la Cour constitutionnelle belge a plusieurs fois tenu les propos suivants, eu égard à la jurisprudence de la Haute juridiction strasbourgeoise¹³⁰ : « même si la collecte et le traitement de [données relatives aux comptes et transactions financières] ne permettent pas toujours de pénétrer directement dans des communications qui peuvent concerner la vie privée dans ce qu'elle a de plus intime, ces mesures d'investigation peuvent cependant révéler des informations plus ou moins précises et concordantes sur 'la conduite, les opinions ou les sentiments' de la personne qui en fait l'objet »¹³¹.

Comme nous l'avons déjà souligné plus haut, les droits reconnus à la personne concernée par le traitement de données occupent, parmi les garanties prévues par la directive 95/46, une place essentielle. Concrètement, la directive prévoit : le droit d'information lorsque la collecte de données a lieu auprès de la personne concernée (art. 10) ou pas (art. 11) ; le droit d'accès aux données personnelles la concernant, en ce compris le droit de rectification, d'effacement ou de verrouillage, selon les cas (art. 12)¹³² ; le droit d'opposition (art. 14) ; le droit de ne pas faire l'objet d'une décision significative prise sur le seul fondement d'un traitement automatisé de données (art. 15)¹³³.

Ces droits contribuent activement au respect du droit fondamental à une protection juridictionnelle effec-

123 Directive 95/46 précitée, section III.

124 CPVP, avis n° 01/2007 du 17 janvier 2007, p. 2, point 4.

125 Projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service public fédéral Finances, avis du Conseil d'État n° 42.034/2, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., 2006-2007, n° 51-3064/001, p. 74.

126 Projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service public fédéral Finances, avis du Conseil d'État n° 42.034/2, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., 2006-2007, n° 51-3064/001.

127 Avis du Conseil d'État n° 57.049/3 du 3 mars 2015 sur un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du point de contact central visé à l'article 322, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992. De même, Thierry Litannie qualifie de « sensibles » les informations transmises à l'administration fiscale via le PCC (Th. LITANNIE, « L'échange international de renseignements et ses conséquences pratiques en droit fiscal belge », in J. BUBLOT, Chr. FRANSSSEN, M. KRINGS *et al.*, *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités*, Limal, Anthemis, 2015, p. 212).

128 *M.B.*, 26 juillet 2013.

129 Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 89. Cette formulation ambiguë a légitimement amené Éric Van Brustem à classer, dans un article récent, les données fiscales parmi les « données de nature sensible » (E. VAN BRUSTEM, « Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *op. cit.*, p. 210).

130 La Cour cite, dans ce cadre, *mutatis mutandis*, l'arrêt *Uzun c. Allemagne* du 2 septembre 2010 (§ 52).

131 C. const., arrêt n° 6/2013 du 14 février 2013, B.5.3 ; arrêt n° 39/2013 du 14 mars 2013, B.4.2 ; arrêt n° 66/2013 du 16 mai 2013, B.6.

132 Sur le droit d'accès en droit fiscal belge, voy. E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », note sous C. const., arrêt n° 51/2014 du 27 mars 2014, *R.G.C.F.*, 2014, pp. 322-335.

133 Le considérant n° 71 du GDPR énonce, s'agissant de ce dernier droit, que « toutefois, la prise de décision fondée sur un tel traitement, y compris le profilage, devrait être permise lorsqu'elle est expressément autorisée par le droit de l'Union ou le droit d'un État membre auquel le responsable du traitement est soumis, y compris aux fins de contrôler et de prévenir les fraudes et l'évasion fiscale conformément aux règles, normes et recommandations des institutions de l'Union ou des organes de contrôle nationaux ». C'est pourquoi l'article 22, § 2, du GDPR prévoit, à la différence de la directive 95/46, que le droit de ne pas faire l'objet d'une décision fondée exclusivement sur un traitement automatisé, y compris le profilage, ne s'applique pas quand la décision « est autorisée par le droit de l'Union ou le droit de l'État membre auquel le responsable du traitement est soumis et qui prévoit également des mesures appropriées pour la sauvegarde des droits et libertés et des intérêts légitimes de la personne concernée ». Les enquêtes et contrôles fiscaux sont typiquement visés.

tive en ce sens qu'ils permettent à la personne concernée d'avoir connaissance des opérations illégales effectuées sur ses données personnelles.

L'affaire *Bara* est ici digne d'intérêt en ce qu'elle porte précisément sur le droit à l'information de la personne concernée par un échange entre deux administrations publiques de données à caractère personnel à son sujet¹³⁴.

Concrètement, à l'origine du litige résidait le transfert de données relatives aux revenus des requérants, sans qu'ils n'en soient informés, entre l'Agence nationale d'administration fiscale (ANAF) et la Caisse nationale de sécurité sociale (CNAS), soit toutes deux des administrations publiques, en vue d'établir leur qualité d'assuré à la caisse d'assurance-maladie. Sur la base de ces données, la CNAS a réclamé le paiement d'arriérés de contributions au régime d'assurance-maladie. Les requérants ont contesté, selon les voies internes et ensuite devant la Cour de justice de l'Union, la légalité du transfert de données relatives à leurs revenus au regard de la directive 95/46. À leur sens, les données relatives aux revenus ne sont pas nécessaires pour établir la qualité d'assuré et ne sont pas prévues par la loi, dès lors qu'elles ne figurent que dans un Protocole de 2007 conclu entre l'ANAF et la CNAS.

S'agissant du droit à l'information, la Cour a souligné, à l'instar de l'avocat général, que cette exigence « est d'autant plus importante qu'elle est une condition nécessaire à l'exercice par ces personnes de leur droit d'accès et de rectification des données traitées, défini à l'article 12 de la directive 95/46 et de leur droit d'opposition au traitement desdites données, visé à l'article 14 de cette directive. Il s'ensuit que l'exigence de traitement loyal des données personnelles prévue à l'article 6 de la directive 95/46 oblige une administration publique à informer les personnes concernées de la transmission de ces données à une autre administration publique en vue de leur traitement par cette dernière en sa qualité de destinataire desdites données »¹³⁵.

Constatant que les requérants n'ont pas été informés du transfert de leurs données, la Cour examine si cette absence d'information est susceptible de relever de l'article 13 de la directive¹³⁶. Il ressort en effet du premier paragraphe, sous e) et f), de cet article 13 que les États membres peuvent prendre (i) des mesures législatives visant à limiter la portée des obligations et des droits prévus à l'article 10 de la même directive (ii) lorsqu'une telle limitation constitue une mesure né-

cessaire (iii) pour sauvegarder « un intérêt économique ou financier important d'un État membre [...] y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal » ainsi qu'« une mission de contrôle, d'inspection ou de réglementation relevant, même à titre occasionnel, de l'exercice de l'autorité publique, dans les cas visés aux points c), d) et e) ».

Même si la juridiction luxembourgeoise a exercé son contrôle sur le seul terrain de la directive 95/46, il est manifeste que l'article 13 de la directive, à l'instar de son équivalent dans la Convention de 1981 (voy. *supra*), représente une simple application des principes posés par les articles 7, 8 et 53, § 1^{er}, de la Charte, à savoir que tout État membre qui commet une ingérence dans le droit fondamental au respect de la vie privée et à la protection des données doit respecter le « triptyque fondamental ». En effet, dès lors que la protection des données garantit le droit à la vie privée à l'égard des traitements de données, toute dérogation s'analyse comme une ingérence. Au surplus, on notera que peuvent aussi être limités, au titre et aux conditions de l'article 13, la portée des obligations et des droits prévus à l'article 6, § 1^{er}, à l'article 11, § 1^{er}, et aux articles 12 et 21.

En l'occurrence, la Cour a décidé qu'« il ne saurait être considéré que les conditions posées à l'article 13 de la directive 95/46 pour qu'un État membre puisse déroger aux droits et aux obligations qui découlent de l'article 10 [droit d'information lorsque la collecte de données a lieu auprès de la personne concernée] de cette directive sont réunies »¹³⁷. Elle a conclu pareillement au regard de l'article 11 (droit d'information lorsque la collecte de données n'a pas lieu auprès de la personne concernée). Il s'ensuit que « les articles 10, 11 et 13 de la directive 95/46 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des mesures nationales, telles que celles en cause au principal [en particulier fondées sur un simple protocole] qui permettent à une administration publique d'un État membre de transmettre des données personnelles à une autre administration publique et leur traitement subséquent, sans que les personnes concernées n'aient été informées de cette transmission ou de ce traitement »¹³⁸.

La décision adoptée par la Cour de Luxembourg, dans l'affaire *Bara*, contraste avec celle adoptée deux ans plus tôt, en matière fiscale, à l'occasion de l'affaire *Sabou*. Dans cette affaire, le requérant, un footballeur professionnel, estimait que le redressement fiscal dont il faisait l'objet se basait sur des informations obtenues illégalement par l'administration fiscale

134 CJUE, arrêt *Smaranda Bara e.a.*, précité.

135 *Ibid.*, précité, §§ 33-34. Voy. aussi le considérant n° 38 de la directive 95/46.

136 Sur la portée de l'article 13 de la directive 95/46 en matière fiscale, voy. L. NOGUERA, « La protection des données fiscales dans l'assistance administrative internationale », *op. cit.*, pp. 354-361.

137 CJUE, arrêt *Smaranda Bara e.a.*, précité, § 41.

138 *Ibid.*, précité, § 46.

tchèque, en ce sens notamment qu'il n'avait pas été informé de la demande d'assistance formée par cette administration auprès d'autres administrations étrangères. Se fondant sur les observations déposées par les États membres, la Cour crée, dans la procédure fiscale, une segmentation entre, d'une part, la phase d'enquête, dont relève la collecte de données, et notamment, la demande d'assistance, et, d'autre part, la phase contradictoire, qui débute par l'envoi au contribuable de la proposition de rectification (sorte de moment-pivot)¹³⁹. Or, d'après la Cour, le droit de l'Union, tel qu'il résulte en particulier de la directive 77/799 et du droit fondamental d'être entendu, doit être interprété en ce sens qu'il ne confère pas « au contribuable d'un État membre le droit d'être informé de la demande d'assistance de cet État adressée à un autre État membre afin, notamment, de vérifier les données fournies par ce contribuable dans le cadre de sa déclaration d'impôt sur le revenu »¹⁴⁰. Il ne confère pas davantage le droit de participer à la formulation de la demande adressée à l'État membre requis, ni le droit de participer aux auditions de témoins organisées par ce dernier État.

Ce dispositif a été repris par la Cour de Strasbourg dans sa décision *Othymia*¹⁴¹, dont les griefs étaient fondés, non pas sur la violation des droits de la défense, mais sur celle du droit à la vie privée, consacré par l'article 8 de la CEDH, combiné au droit à un recours effectif, consacré par l'article 13. En l'espèce, la société requérante, *Othymia investments BV*, contestait n'avoir été informée, qu'après coup, que des informations avaient été transmises à son sujet par les autorités fiscales néerlandaises aux autorités espagnoles, et ce, d'autant plus que certaines de ces informations provenaient d'investigations menées auprès d'elle.

En conclusion, la teneur du droit à l'information de la personne concernée ainsi que le moment où ce droit peut être exercé dépendent de la matière en cause et des circonstances de l'espèce. Ce droit jouit, par ailleurs, de fondements juridiques divers, pouvant se fonder sur l'article 8 de la CEDH, combiné à l'article 13 (décision *Othymia*) ou sur les articles 10 et 11 de la directive 95/46 (arrêt *Bara*).

En droit belge, on épinglera que l'article 3, § 7, de la loi du 8 décembre 1992 (« loi vie privée »), telle que

modifiée par la loi du 3 août 2012 précitée, prévoit que le droit d'accès de la personne concernée « n'est pas applicable aux traitements de données à caractère personnel gérés par le Service public fédéral Finances pendant la période durant laquelle la personne concernée fait l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ou d'actes préparatoires à ceux-ci, effectués par le Service public fédéral Finances dans le cadre de l'exécution de ses missions légales, dans la mesure où cette application nuirait aux besoins du contrôle, de l'enquête ou des actes préparatoires et pour leur seule durée »¹⁴². À l'origine, cet article prévoyait également la suspension du droit à l'information et du droit de rectification, mais il a été modifié par la loi dite « Crombez »¹⁴³, en référence au secrétaire d'État à la lutte contre la fraude sociale et fiscale de l'époque, sur la base des importantes réserves formulées par la Commission belge de protection de la vie privée¹⁴⁴. Dans ce cadre, on rappellera que l'article 333/1 du CIR 1992¹⁴⁵ prévoit une obligation de notification préalable au contribuable, ce qui équivaut à un droit à l'information dans son chef, dans les cas visés aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, du CIR 1992. Mais cette obligation aussi n'est pas absolue. La question qui demeure est donc de savoir quel usage sera fait par l'administration des suspensions que lui permet la loi, s'agissant du droit d'accès, d'une part, et du droit à l'information, d'autre part.

Du reste, on notera que l'équivalent de l'article 13 de la directive 95/46 dans le GDPR, l'article 23, est venu allonger la liste de finalités légitimes susceptibles de justifier une dérogation au régime de protection par la finalité sous e), formulée comme suit : « d'autres objectifs importants d'intérêt public général de l'Union ou d'un État membre, notamment un intérêt économique ou financier important de l'Union ou d'un État membre, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal, de la santé publique et de la sécurité sociale ». Si cette boîte de Pandore est inquiétante, il y a lieu de souligner que la liste de garanties a corrélativement été significativement renforcée. Reste à voir quel usage le législateur fera, en pratique, de cette disposition et quelle sera l'étendue du contrôle du juge en la matière.

In fine, il faut mentionner que l'échange international de données à caractère personnel vers des pays tiers

139 Cette segmentation a été critiquée par la Confédération fiscale européenne : CFE ECJ Task Force, « Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the Decision of the European Court of Justice in Sabou (Case C-276/12), Concerning Taxpayer Rights in Respect of Exchange of Information upon Request », *European Tax*, 2014/7, pp. 318-321. Voy. aussi N. DIEPVENS, « The taxpayer's rights in international exchange of information on request procedures : after the ECJ Sabou Case », paper, *EconTax Mons 2015*, disponible à l'adresse <http://www.econtaxmons2015.be/> (consulté le 4 novembre 2016).

140 CJUE, 22 octobre 2013, *Jiri Sabou*, aff. C-276/12, §§ 40-46.

141 Cour eur. D.H., décision *Othymia Investments BV c. Pays-Bas*, 16 juin 2015, req. n° 75292/10, § 43.

142 Cet article a fait l'objet d'un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle qui s'est soldé par une annulation partielle (C. const., arrêt n° 51/2014 du 27 mars 2014). Pour un commentaire, voy. E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, pp. 322-335.

143 Article 96 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013.

144 CPVP, recommandation n° 2/2012 du 8 février 2012 relative aux principes de base à respecter lors de traitements et d'échanges de données impliquant le S.P.F. Finances, p. 10, point 39 ; avis n° 11/2012 du 11 avril 2012 relatif à l'avant-projet relatif aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, pp. 11 à 13, points 36 à 42.

145 Tel qu'introduit par l'article 56 de la loi du 14 avril 2011 précitée au sujet du PCC (*M.B.*, 6 mai 2011).

est, en outre, soumis aux dispositions de la directive 95/46 relatives aux « flux transfrontières de données »¹⁴⁶. La directive 95/46 pose comme principe, à son article 25, § 1^{er}, que de tels transferts ne peuvent avoir lieu que si ces pays tiers assurent un « niveau de protection adéquat ». La constatation selon laquelle un pays tiers assure ou n'assure pas un niveau de protection adéquat peut être effectuée soit par les États membres, soit par la Commission. Sans grand étonnement, on constate que certaines « juridictions non coopératives » (au sens large) figurent sur la « liste blanche » dressée par la Commission¹⁴⁷. Elles ont, en effet, tout intérêt à offrir une protection adéquate de façon à accueillir les données à caractère personnel utiles aux placements d'argent représentant leur *core business*.

Dans un arrêt cinglant dont la presse a parlé à foison, le célèbre arrêt *Schrems*, la Cour de justice de l'Union a invalidé la décision 2000/520/CE prise par la Commission européenne au sujet de la pertinence de la protection assurée par les principes de la « sphère de sécurité » (*Safe Harbor*) publiés par le ministère du Commerce des États-Unis d'Amérique.

Dans cette affaire, Maximilian Schrems, un citoyen autrichien et utilisateur du réseau social Facebook, se plaignait que la filiale irlandaise de Facebook (*Facebook Ireland Ltd*) transfère aux États-Unis les données à caractère personnel de ses utilisateurs et les conserve sur des serveurs situés dans ce pays. Le 25 juin 2013, il a, dès lors, saisi d'une plainte le commissaire à la protection des données (*Data Protection Commissioner*), alléguant que le droit et les pratiques en vigueur aux États-Unis ne garantissaient pas une protection suffisante des données à caractère personnel conservées sur le territoire américain contre les activités de surveillance qui y sont pratiquées par les autorités publiques. Le requérant se référait, à cet égard, aux révélations retentissantes faites par Edward Snowden en 2013 au sujet des activités des services de renseignement des États-Unis. On y apprenait en effet que toutes les grandes sociétés de l'Internet dans ce pays (*Google, Facebook, Amazon, and co.*) fournissaient à la NSA de grandes quantités de données de communication de citoyens européens, sans que ceux-ci ne soient informés ni puissent faire de re-

cours.

Sa plainte a toutefois été rejetée au motif notamment que, dans sa décision du 26 juillet 2000, la Commission a considéré que les États-Unis assuraient un niveau adéquat de protection aux données à caractère personnel transférées. Le requérant a alors introduit un recours devant la High Court (Haute Cour de justice) qui s'est tournée vers la Cour de justice de l'Union européenne. Cette dernière a relevé, entre autres, que la Commission n'avait pas fait état, dans sa décision 2000/520, de ce que les États-Unis assuraient effectivement un niveau de protection adéquat en raison de leur législation interne ou de leurs engagements internationaux¹⁴⁸. La décision invalidée a aujourd'hui été remplacée par une nouvelle décision d'adéquation relative au « *Privacy Shield* », opérationnel depuis le 1^{er} août 2016.

4.2.2. La notion d'« atteinte » au droit à la vie privée et à la protection des données

Il découle de l'article 52, § 3, de la Charte des droits fondamentaux que le droit à la vie privée et le droit à la protection des données à caractère personnel, consacrés par les articles 7 et 8 de la même Charte, ont « le même sens et la même portée » que les droits consacrés par l'article 8 de la CEDH, tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme¹⁴⁹.

Dans l'arrêt *WebMindLicenses*, la Cour de justice de l'Union européenne a ainsi déclaré que, dès lors que les interceptions de télécommunications constituent des ingérences dans l'exercice du droit garanti par l'article 8, § 1^{er}, de la CEDH, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, elles constituent également une limitation de l'exercice du droit correspondant consacré à l'article 7 de la Charte¹⁵⁰.

Il s'ensuit que la notion d'« atteinte » dans la Charte est comparable à celle d'« ingérence » dans la CEDH. La Cour de justice utilise d'ailleurs indistinctement les deux expressions.

S'agissant de la notion d'« informations personnelles », la Cour a, plusieurs fois, précisé que « pour établir

¹⁴⁶ Article 25 de la directive 95/46/CE précitée. Notons que les principes demeurent les mêmes dans le futur GDPR.

¹⁴⁷ Sont reconnus par la Commission européenne comme ayant un niveau de protection adéquat : la Suisse, le Canada (pour les traitements soumis à la loi canadienne « *Personal Information Protection and Electronic Documentation Act* »), Andorre, l'Argentine, les États-Unis (pour les sociétés certifiées par le bouclier EU-US relatif à la protection des données ou « *Privacy Shield* »), Guernesey, l'île de Man, les îles Féroé, Jersey, Israël, la Nouvelle-Zélande et l'Uruguay (<https://www.privacycommission.be/fr/en-dehors-ue-protection-a-dequate>, consulté le 4 novembre 2016). Parmi ces pays et territoires, sont des « juridictions non coopératives » au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b, alinéa 3, du CIR 1992 : la Suisse, les États-Unis (s'agissant des États du Delaware et du Wyoming), Guernesey, l'île de Man, Jersey, et l'Uruguay (arrêté royal du 23 août 2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b, alinéa 3, du CIR 1992, *M.B.*, 28 août 2015, abrogé par l'article 2 de l'arrêté royal d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), alinéa 2, du CIR 1992, *M.B.*, 29 décembre 2015, confirmé par l'article 75 de la loi du 18 décembre 2015 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.*, 28 décembre 2015). Sont des « juridictions non coopératives » d'après l'Union européenne : Andorre et Guernesey (annexe à la communication de la Commission du 17 juin 2015, « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires », COM(2015) 302 final). En janvier 2016, la Commission a lancé un processus pour établir une liste commune à l'Union. La liste définitive est attendue pour la fin de l'année 2017 (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2996_fr.htm, consulté le 4 novembre 2016).

¹⁴⁸ CJUE, 6 octobre 2015, *Maximilian Schrems*, aff. C362/14, § 97.

¹⁴⁹ Voy. not. CJUE, arrêt *J. McB*, précité, §§ 53-56 ; arrêt *Murat Dereci e.a.*, précité, § 70 ; arrêt *WebMindLicenses*, précité, § 70.

¹⁵⁰ CJUE, arrêt *WebMindLicenses*, précité, §§ 71 et 72.

l'existence d'une ingérence dans le droit fondamental au respect de la vie privée, il importe peu que les informations relatives à la vie privée concernées présentent ou non un caractère sensible ou que les intéressés aient ou non subi d'éventuels inconvénients en raison de cette ingérence »¹⁵¹. On peut en déduire que la Cour ne pourrait conclure à l'absence d'ingérence du seul fait que les informations relatives à la vie privée ont un caractère purement bancaire ou financier.

S'agissant des « traitements d'informations », la Cour a estimé que la collecte, la mémorisation¹⁵² et la publication¹⁵³ de données nominatives constituaient une ingérence dans la vie privée au sens de l'article 7 de la Charte et de l'article 8 de la CEDH « en raison du fait que ces données devenaient accessibles aux tiers ». Cette dernière condition n'apparaît toutefois pas dans l'arrêt *Digital Rights Ireland*. La Cour y a déclaré que « l'obligation imposée aux fournisseurs de services de communications électroniques accessibles au public ou de réseaux publics de communication de conserver pendant une certaine durée des données relatives à la vie privée d'une personne et à ses communications constituait *en soi* une ingérence dans les droits garantis par l'article 7 de la Charte »¹⁵⁴. La Cour s'aligne, de la sorte, sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme¹⁵⁵. L'accès des autorités nationales compétentes aux données constitue, de fait, une ingérence supplémentaire dans ce droit fondamental¹⁵⁶.

Le cas échéant, la Cour de justice vérifie, à cette occasion, la présence d'un « traitement de données à caractère personnel », au sens de l'article 2, sous b), de ladite directive 95/46. Il ressort de sa jurisprudence que l'enregistrement, l'utilisation et la transmission de données relatives à la vie privée concernant une personne physique identifiée ou identifiable¹⁵⁷, de même que leur publication¹⁵⁸, présentent le caractère d'un « traitement de données à caractère personnel » au sens de l'article 2 précité. La Cour a précisé que cet article couvrait également les opérations portant exclusivement sur des informations déjà publiées telles quelles dans les médias. En effet, une dérogation générale à l'application de la directive 95/46 dans une telle hypothèse viderait cette dernière largement de son sens¹⁵⁹.

Dès lors que ces mesures sont qualifiées de « traitements », elles doivent satisfaire aux exigences découlant de l'article 8 de la Charte¹⁶⁰ ainsi que de la directive 95/46.

4.2.3. L'atteinte doit être « prévue par la loi » et respecter « le contenu essentiel »

La Cour de justice vérifie, en premier lieu, si l'atteinte est « prévue par la loi ». Cette exigence implique que la base légale qui permet la mesure attentatoire, à savoir l'échange, la collecte, la mémorisation ou la transmission de données personnelles, soit « suffisamment claire et précise et que, en définissant elle-même la portée de la limitation de l'exercice du droit garanti par l'article 7 de la Charte, elle offre une certaine protection contre d'éventuelles atteintes arbitraires de cette administration »¹⁶¹.

Sans que cela soit systématique, elle vérifie, ensuite, si le « contenu essentiel » du droit à la vie privée et/ou du droit à la protection des données a été respecté. En guise d'illustration, on mentionnera que la Cour a considéré récemment qu'« une réglementation permettant aux autorités publiques d'accéder de manière généralisée au contenu de communications électroniques doit être considérée comme portant atteinte au contenu essentiel du droit fondamental au respect de la vie privée, tel que garanti par l'article 7 de la Charte »¹⁶².

4.2.4. L'atteinte doit répondre à des « objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union »

À la différence de l'article 8, § 2, de la CEDH, l'article 52, § 1^{er}, de la Charte des droits fondamentaux ne prévoit pas de liste exhaustive de finalités légitimes, partant du présupposé que tout objectif d'intérêt général reconnu par l'Union est légitime.

Aussi fondamental soit l'objectif poursuivi, la Cour a souligné qu'il ne saurait à lui seul justifier que l'ingérence soit considérée comme nécessaire¹⁶³.

Dans son arrêt *Volker und Markus Schecke*, la Cour de justice fut amenée à se prononcer sur le principe de transparence administrative, tel qu'il découle des ar-

151 CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 75 ; arrêt *Google Spain SL et Google Inc.*, précité, § 69 ; CJUE, arrêt *Maximilian Schrems*, précité, § 87.

152 CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, §§ 73-74.

153 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 58.

154 Nous soulignons. CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, § 34.

155 Dans son arrêt *S. et Marper*, précité, la Cour a en effet jugé que « le simple fait de mémoriser des données relatives à la vie privée d'un individu constitue une ingérence au sens de l'article 8 [...]. Peu importe que les informations mémorisées soient ou non utilisées par la suite » (§ 67).

156 CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, § 35.

157 CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 65.

158 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 60.

159 CJUE, arrêt *Satakunnan Markkinapörssi et Satamedia*, C73/07, §§ 48 et 49 ; CJUE, arrêt *Google Spain SL et Google Inc.*, précité, § 30.

160 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 60 ; arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, § 29 ;

161 CJUE, arrêt *WebMindLicenses*, précité, § 81.

162 Nous soulignons. CJUE, arrêt *Maximilian Schrems*, précité, § 94. Voy. aussi CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, § 39.

163 CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland, Seitlinger e.a.*, précité, § 51. En l'espèce, la mesure visait à lutter contre la criminalité grave.

ticles 1^{er} TUE et 10 TUE ainsi que de l'article 15 TFUE¹⁶⁴. D'après elle, il permet « d'assurer une meilleure participation des citoyens au processus décisionnel ainsi que de garantir une plus grande légitimité, efficacité et responsabilité de l'administration à l'égard des citoyens dans un système démocratique »¹⁶⁵. *In specie*, la Cour a retenu qu'en visant à « accroître la transparence de l'utilisation des fonds communautaires de la [PAC] et [à] améliorer la bonne gestion financière de ces fonds, notamment en renforçant le contrôle public de l'utilisation des sommes concernées », la mesure litigieuse poursuivait un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union¹⁶⁶.

Avec l'accroissement de l'objectif de transparence « fiscale », on assiste à un renversement du paradigme : l'on passe d'une transparence de l'État à l'égard et au profit du citoyen à une transparence du citoyen à l'égard et au profit de l'État, ce qui n'est pas sans inquiéter¹⁶⁷.

S'agissant de la transparence fiscale des multinationales, axe de priorité majeur des dernières interventions politiques, rappelons la directive (UE) 2016/881 (DAC 4) modifiant la directive 2011/16/UE dont l'objectif est d'accroître la transparence des groupes d'entreprises multinationales à l'égard des autorités fiscales afin de permettre à ces dernières de mieux prévenir et réagir aux pratiques fiscales dommageables¹⁶⁸. Une telle transparence pourrait aussi avoir pour effet d'inciter les groupes d'entreprises multinationales à abandonner certaines pratiques et à payer leur supposée « juste part » d'impôts dans le pays où les bénéfices sont réalisés¹⁶⁹. Concrètement, la directive vise à établir un échange automatique et obligatoire d'informations relatives à la « déclaration pays par pays » (« *Country-By-Country Report* » – CbCR) proposée par l'OCDE dans le cadre de l'action 13 du projet « BEPS » (« *Base Erosion and Profit Shifting* »)¹⁷⁰. En outre, on signalera que la Commission européenne a déposé, en avril 2016, une proposition de modification de la directive comptable dans le but d'imposer

aux grandes multinationales la publication de certains éléments de la déclaration pays par pays précitée¹⁷¹. À l'heure où nous écrivons, cette proposition n'a pas encore été adoptée.

Gageons que ce mouvement de transparence accrue en faveur de la société civile regagnera les institutions de l'État de façon à rééquilibrer la relation entre le citoyen et l'État.

4.2.5. L'atteinte doit être nécessaire et proportionnée

Selon une jurisprudence constante, le principe de proportionnalité, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union, exige que les moyens mis en œuvre par un acte de l'Union, d'une part, soient aptes à réaliser l'objectif visé et, d'autre part, n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre¹⁷².

Ainsi que nous l'avons déjà signalé, la Cour de Luxembourg s'est, dans son arrêt *Digital Rights Ireland*, appuyée sur la jurisprudence strasbourgeoise afin de définir les principes applicables dans le domaine de la protection des données. Elle réserve, de la même façon, une importance significative à l'existence de garanties suffisantes permettant aux personnes concernées de protéger efficacement leurs données à caractère personnel contre les risques d'abus, ainsi que contre tout accès et toute utilisation illicites de ces données, et ce, d'autant plus lorsque lesdites données sont soumises à un traitement automatique et qu'il existe un risque important d'accès illicite à ces données¹⁷³. Bien que les faits à l'origine de l'arrêt ne relèvent pas du domaine de la fiscalité¹⁷⁴, l'arrêt *Digital Rights Ireland* mérite particulièrement notre attention en ce qu'il comporte un examen approfondi du respect des garanties posées par la protection des données.

S'agissant du caractère nécessaire de la mesure, la Cour est d'avis « que ledit objectif doit être concilié avec les droits fondamentaux consacrés aux articles 7

164 Sur le principe de transparence démocratique, voy. aussi CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, §§ 77-81. En l'espèce, la divulgation des données sur les revenus de salariés d'entités soumises au contrôle du Rechnungshof (Cour des comptes autrichienne) avait pour objectif, en particulier, d'exercer une pression sur les entités publiques concernées pour qu'elles maintiennent les salaires dans des limites raisonnables et, en général, de garantir l'utilisation parcimonieuse et appropriée des fonds publics par l'administration. La Cour observe en outre qu'un tel objectif constitue un but légitime au sens tant de l'article 8, § 2, de la CEDH, qui vise le « bien-être économique du pays », que de l'article 6, § 1^{er}, sous b), de la directive 95/46, qui se réfère à des « finalités déterminées, explicites et légitimes ».

165 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 68. Voy. aussi CJCE, 6 mars 2003, *Interporc*, aff. C41/00 P, §§ 38-39.

166 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, §§ 67-71.

167 Sur ce sujet, voy. not. Th. AFSCHRIFT, *La levée du secret bancaire*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 7.

168 Sur le sujet, voy. not. M. BOURGEOIS et A. LACHAPPELLE, « Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe », *J.D.E.*, 2016/8, pp. 302-309.

169 Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, n° L 146 du 3 juin 2016, considérants n° 3 et 4.

170 OCDE, *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, OCDE, 2015.

171 Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, 12 avril 2016, COM (2016) 198 final, considérant n° 12.

172 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 74. Voy. aussi CJUE, 8 juin 2010, *Vodafone e.a.*, aff. C58/08, § 51 ; arrêt *WebMindLicenses*, précité, § 74 ; arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, § 46.

173 CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, §§ 47-55. Pour la Cour eur. D.H., voy. not. arrêt *G.S.B. c. Suisse*, précité, § 90 ; arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, précité, § 103 ; arrêt *M.K. c. France*, précité, § 35.

174 L'arrêt porte notamment sur la validité de la directive 2006/24/CE en ce qu'elle prévoit une obligation pour les fournisseurs de services de communications électroniques au public ou de réseaux publics de communications de conserver certaines données énumérées aux fins de les rendre, le cas échéant, accessibles aux autorités nationales compétentes en vue de lutter contre la criminalité grave.

et 8 de la charte »¹⁷⁵. Il s'ensuit que la Cour doit vérifier si les instances européennes ont effectué une pondération équilibrée entre les intérêts de l'Union, d'une part, et l'atteinte au droit des requérants au respect de leur vie privée, en général, et à la protection de leurs données à caractère personnel, en particulier, d'autre part¹⁷⁶. À cet égard, la Cour a déjà jugé, notamment dans son arrêt *Satamedia*, que les dérogations à la protection des données à caractère personnel et les limitations de celle-ci devaient s'opérer dans les limites du strict nécessaire¹⁷⁷. Les dispositions de la directive 95/46/CE fournissent à ce propos des critères d'évaluation¹⁷⁸.

Par exemple, la Cour a jugé dans son arrêt *Schrems* que n'était « pas limitée au strict nécessaire une réglementation qui autorise de manière généralisée la conservation de l'intégralité des données à caractère personnel de toutes les personnes dont les données ont été transférées depuis l'Union vers les États-Unis sans qu'aucune différenciation, limitation ou exception soit opérée en fonction de l'objectif poursuivi et sans que soit prévu un critère objectif permettant de délimiter l'accès des autorités publiques aux données et leur utilisation ultérieure à des fins précises, strictement restreintes et susceptibles de justifier l'ingérence que comportent tant l'accès que l'utilisation de ces données »¹⁷⁹.

On perçoit nettement en filigrane les exigences prévues par la protection des données et rappelées plus haut.

Dans ce cadre, la Cour examine encore si, « dans une société démocratique », la mesure litigieuse « n'allait pas au-delà de ce qui était nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis, eu égard notamment à l'atteinte générée par une telle [mesure] aux droits reconnus par les articles 7 et 8 de la charte »¹⁸⁰. De la sorte, la Cour de Luxembourg se montre plus protectrice que la Cour de Strasbourg¹⁸¹, et ce, bien qu'à son instar, elle replace également son examen dans le contexte d'une « société démocratique ».

Par exemple, dans son arrêt *WebMindLicenses*, la Cour de justice a considéré qu'il fallait évaluer « si des moyens d'investigation moins attentatoires » au droit à la vie privée que les interceptions de télécommunications et la saisie de courriers électroniques qui ont été choisies en l'espèce, n'auraient pas permis d'obtenir toutes les informations nécessaires¹⁸². La Cour suggère comme alternative un simple contrôle dans les locaux de la société requérante *WebMindLicenses* et une demande d'informations ou d'enquête administrative adressée à l'administration portugaise en application du règlement (UE) n° 904/2010. Cette appréciation relève cependant du juge du fond.

Aussi, dans son arrêt *Volker und Markus Schecke*, la Cour a conclu que, s'agissant des personnes physiques bénéficiaires d'aides des fonds européens agricoles, les institutions européennes auraient dû examiner, avant l'adoption des dispositions dont la validité est contestée et « dans le cadre d'une pondération équilibrée des différents intérêts en cause, si une publication nominative limitée n'aurait pas été suffisante pour atteindre les objectifs de la réglementation de l'Union en cause au principal »¹⁸³. En effet, précise la Cour, « aucune prééminence automatique ne saurait être reconnue à l'objectif de transparence sur le droit à la protection des données à caractère personnel (voir, en ce sens, arrêt *Commission/Bavarian Lager*, précité, points 75 à 79), même si des intérêts économiques importants sont en jeu »¹⁸⁴. Partant, les instances européennes ont excédé, en l'espèce, les limites qu'impose le respect du principe de proportionnalité.

S'agissant des personnes morales bénéficiaires d'aides des fonds européens agricoles « et dans la mesure où elles peuvent se prévaloir des droits reconnus aux articles 7 et 8 de la charte »¹⁸⁵, la Cour de justice a conclu que les instances européennes n'avaient pas excédé les limites qu'impose le respect du principe de proportionnalité, eu égard au fait que, ainsi que nous l'avons vu plus haut, « la gravité de l'atteinte au droit à la protection des données à caractère personnel se présente différemment pour les personnes morales et

175 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 76. Voy. aussi CJUE, arrêt *Tietosuojaalutettu* (dit *Satamedia*), précité, § 53.

176 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 77.

177 CJUE, arrêt *Tietosuojaalutettu* (dit *Satamedia*), précité, § 56. Voy. aussi CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, § 52 ; arrêt *Maximilian Schrems*, précité, § 92.

178 CJUE, 14 septembre 2000, *Fisher*, aff. C-369/98, § 33.

179 CJUE, arrêt *Maximilian Schrems*, précité, § 93. Voy. aussi, en ce sens, CJUE, arrêt *Digital Rights Ireland e.a.*, précité, §§ 57 à 61 (en ce qui concerne la directive 2006/24/CE du Parlement européen et du Conseil, du 15 mars 2006, sur la conservation de données générées ou traitées dans le cadre de la fourniture de services de communications électroniques accessibles au public ou de réseaux publics de communications, et modifiant la directive 2002/58/CE).

180 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 79. Voy. aussi, *mutatis mutandis*, CJUE, arrêt *WebMindLicenses*, précité, § 74 ; arrêt *Maximilian Schrems*, précité, § 90. La Cour varie parfois la formulation, déclarant en ce sens « si l'objectif poursuivi n'aurait pu être atteint de manière aussi efficace par une autre mesure moins attentatoire » (arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 88).

181 En ce sens, voy. J. CALLEWAERT, « Convergences et divergences dans la protection européenne des droits fondamentaux », *op. cit.*, p. 170. Voy. aussi E. VAN BRUSTEM, « Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *op. cit.*, p. 202.

182 CJUE, arrêt *WebMindLicenses*, précité, § 82. Sur cet arrêt, voy. not. S. GNEDASI, « Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines », *A.F.T.*, 2016, n° 08/09, pp. 33-50.

183 CJUE, arrêt *Tietosuojaalutettu* (dit *Satamedia*), précité, § 83.

184 CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 85.

185 En l'occurrence, la CJUE a jugé que la société requérante (*Volker und Markus Schecke GbR*) pouvait se prévaloir du droit à la vie privée et à la protection des données dès lors que son nom légal identifie directement des personnes physiques qui sont ses associés (§ 53).

pour les personnes physiques. Il importe de relever à cet égard que les personnes morales sont déjà soumises à une obligation accrue de publication de données les concernant »¹⁸⁶, par le biais principalement de leurs obligations comptables et administratives¹⁸⁷.

V. Conclusion

Les traitements massifs de données fiscales provoqués par le mouvement actuel de transparence fiscale menacent sérieusement le droit fondamental au respect de la vie privée.

À l'entame de cette contribution, nous faisons part de notre crainte que ce droit se voie limité, en matière fiscale, aux éléments n'ayant pas d'intérêt pour le pouvoir taxateur. Mais c'était sans compter sur la fonction normative jouée, en matière de droits fondamentaux, par les deux Hautes juridictions européennes. L'analyse de la jurisprudence européenne nous enseigne, heureusement, que le droit au respect de la vie privée s'applique aussi en matière fiscale et que sa portée ne s'y distingue pas fondamentalement des autres matières.

La « vie privée » recouvre, en réalité, trois volets : la vie privée et familiale, la correspondance et le domicile. Chacun d'entre eux a fait l'objet d'applications en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

S'agissant du premier volet, il est établi que le droit au respect du domicile protège tant les locaux privés que professionnels, qu'ils soient occupés par une personne physique ou une personne morale, ainsi que les documents qui s'y trouvent. Les visites et perquisitions domiciliaires effectuées à des fins fiscales tombent donc sous le coup de l'article 8 de la CEDH. Le droit au respect de la correspondance s'entend, lui aussi, largement, et porte sur toute communication privée, peu importe sa forme et son contenu. La Cour a confirmé, dans ce cadre, que le domicile et la correspondance de professionnels du chiffre et autres « intermédiaires financiers » étaient susceptibles de bénéficier d'une protection sous le couvert de l'article 8. Enfin, le droit au respect de la vie privée, droit tentaculaire, a vu accueillir sous sa coupe les « informations personnelles ». En particulier, il dé-

coule des arrêts *M.N. et autres* et *G.S.B.* que des données détenues par une institution financière telle qu'une banque (données relevant de comptes bancaires, déclarations bancaires, dossiers bancaires, chèques et dispositions fiduciaires) sont à considérer comme des données personnelles protégées par l'article 8 de la Convention. Toutefois, la Cour relève rapidement, dans son arrêt *G.S.B.*, que les données bancaires sont des informations purement financières, soit nullement des « données intimes ou liées étroitement à son identité qui auraient mérité une protection accrue », et exerce alors simplement son contrôle.

Est-ce à dire que le droit au respect de la vie privée serait dénié aux données bancaires ? Nous ne le pensons pas. La Cour veille simplement à couper court à l'idée selon laquelle les données fiscales pourraient constituer des données particulières, voire des données « de nature sensible ». À notre sens, il convient de replacer les propos tenus par la juridiction strasbourgeoise dans le contexte du litige, qui était celui d'un potentiel différend entre les États-Unis et la Suisse eu égard au mouvement mondial de transparence fiscale. À cet égard, soulignons également que la Cour de justice de l'Union européenne estime que « pour établir l'existence d'une ingérence dans le droit fondamental au respect de la vie privée, il importe peu que les informations relatives à la vie privée concernées présentent ou non un caractère sensible »¹⁸⁸. On peut en déduire qu'elle ne pourrait conclure à l'absence d'ingérence du seul fait que les informations relatives à la vie privée ont un caractère purement financier.

En conséquence, il ne fait plus aucun doute que l'échange de renseignements, qu'il intervienne sur demande, spontanément ou de façon automatique, de même que les traitements qui le précèdent ou qui s'ensuivent sont susceptibles de constituer une ingérence dans le droit au respect de la vie privée et à la protection des données du contribuable concerné. Ce qui est néanmoins certain, c'est que la Cour de Strasbourg accorde énormément de crédit à l'existence de « garanties adéquates et suffisantes contre les abus », lesquelles sont principalement procédurales, et ce, au détriment de l'examen de finalité, qui semble se conclure positivement par le seul fait que la collecte de l'impôt contribue au « bien-être économique ». Cette attitude est illustratrice de la tendance de la Cour à la « procéduralisation » des droits subs-

¹⁸⁶ CJUE, arrêt *Volker und Markus Schecke GbR et Hartmut Eifert*, précité, § 87. Voy., s'agissant de la jurisprudence strasbourgeoise, Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, précité, § 159.

¹⁸⁷ En droit belge, on pense, entre autres, aux formalités de publicité et d'enregistrement prévues par les articles 67 et 69 du Code des sociétés, aux formalités d'inscription auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises, prévues par les articles III.16. à III.18 de la loi du 17 juillet 2013 portant insertion du livre III « Liberté d'établissement, de prestation de service et obligations générales des entreprises », dans le Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au livre III et des dispositions d'application de la loi propres au livre III, dans les livres I et XV du Code de droit économique (*M.B.*, 14 août 2013), laquelle emporte la publication d'un certain nombre d'informations sur son site Internet ainsi qu'aux formalités de publicité liées aux comptes annuels imposées par loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (dont les dispositions concernant les comptes annuels, les comptes consolidés et les formalités de publicité ont été incorporées dans l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés). Pour une recension (non exhaustive), voy. OCDE (2010), *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales – Rapport d'examen par les pairs : Belgique 2011 : Phase 1*, Éditions OCDE.

¹⁸⁸ CJCE, arrêt *Österreichischer Rundfunk e.a.*, précité, § 75 ; arrêt *Google Spain SL et Google Inc.*, précité, § 69 ; arrêt *Maximilian Schrems*, précité, § 87.

tantiels, laquelle emporte un rapprochement des articles 8, 6 et 13 de la Convention et un renforcement de l'examen de proportionnalité, dans son volet procédural.

S'agissant de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, on épinglera que dans son arrêt *Bara*, la Cour a jugé que les données relatives aux revenus des requérants, transférées par une administration publique à une autre, constituaient des « données à caractère personnel » au sens de la directive 95/46. De fait, une donnée utile au pouvoir taxateur (« donnée fiscale ») constitue presque toujours une « donnée à caractère personnel » dont les traitements sont régis, en Europe, par une réglementation singulière, la protection des données. Cette réglementation transcende toutes les branches du droit et commence enfin à déployer toutes ses virtualités. Mais, comme nous l'avons indiqué, elle sera remplacée, en mai 2018, par le « règlement général sur la protection des données » (GDPR), lequel suscite déjà énormément d'interrogations parmi les praticiens.

Dans le domaine de la protection des données, la Cour de Luxembourg peut se révéler plus protectrice que la Cour de Strasbourg. Ainsi, elle a sanctionné, dans son arrêt *Volker und Markus Schecke*, l'absence de pondération préalable entre les différents intérêts en cause par les instances européennes. Or, nous estimons, avec d'autres auteurs, que les instruments adoptés récemment par les instances européennes dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales n'ont pas fait l'objet d'un examen suffisant eu égard à la protection des droits fondamentaux des contribuables¹⁸⁹. Comme nous l'enseigne la lecture de la jurisprudence européenne, la protection du contribuable ne peut être satisfaite par une simple déclaration de respect ; des garanties concrètes et effectives doivent être prévues. Pourtant, de façon paradoxale, l'harmonisation des échanges d'informations n'a pas emporté, corrélativement, d'harmonisation des droits fondamentaux applicables dans ce domaine.

Quoi qu'il en soit, le respect des droits fondamentaux du contribuable repose, en l'état actuel, sur le législateur national tout d'abord, sur l'administration et le contribuable ensuite, et sur le juge *in fine*. Mais, ainsi que nous l'avons démontré, un tel examen *a poste-*

riori concorde mal avec l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Une telle façon de procéder risque, en effet, de s'avérer inefficace : la complexité des mécanismes fiscaux actuels requiert de centraliser ses efforts sur leur seule compréhension, plutôt que de tergiverser sur l'applicabilité et la portée des droits fondamentaux des contribuables. Sans que cela ne fasse oublier que le contribuable est aussi titulaire de devoirs, nous ne pouvons qu'insister sur le fait que les droits fondamentaux ne se négocient pas dans un État de droit digne de ce nom.

À l'instar d'autres auteurs, nous pensons qu'une réflexion doit intervenir à échelle supranationale¹⁹⁰. Les propositions en ce sens se multiplient. On salue, à cet égard, la décision prise par le Conseil des droits de l'homme des Nations unies, le 24 mars 2015, de désigner un Rapporteur spécial sur le droit à la vie privée dans la perspective de réfléchir à une internationalisation du droit à la vie privée¹⁹¹. En matière fiscale, on souligne, en particulier, la proposition de la Commission de concevoir un « code européen du contribuable », dont les lignes directrices ont été adoptées ce 24 novembre 2016, et le modèle de « charte du contribuable » proposé par l'association des Conseils Fiscaux d'Asie-Océanie (AOTCA), la Confédération Fiscale Européenne (CFE) et la Société des Praticiens en matière de Trusts et de Succession (STEP).

D'aucuns connaissent la célèbre assertion du juge Marshall selon laquelle « *the power to tax surely involves the power to destroy* »¹⁹². Mais que cette dernière n'occulte point que « *it is not only the power to destroy, but it is also the power to keep alive* »¹⁹³, comme l'a souligné la Cour suprême américaine quelques décennies plus tard. Il est grand temps de penser la protection des droits de l'homme comme un outil au service de la fiscalité, et réciproquement. Sans nul doute, « *recognizing and respecting the rights of taxpayers, and also supporting their participation in the process, will provide tax collection assistance with a firm legal basis and make it fairer* »¹⁹⁴. Aussi, cette dialectique permettra, en ces temps de crises – économique, financière, sociale, écologique, démocratique, ... – de retrouver le sens des hommes.

189 Voy. not. L. NOGUERA, « La protection des données fiscales dans l'assistance administrative internationale », *op. cit.*, pp. 361-362 ; S. MORENO GONZÁLEZ, « The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union : Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances », *op. cit.*, pp. 160-161 ; N. DIEPENS et F. DEBELVA, « The evolution of the exchange of information in direct tax matters : The taxpayer's rights under pressure », *EC Tax Review*, 2015, vol. 24, n° 4, pp. 210-219.

190 Voy. not. N. DIEPENS et S. DIEPENS, « De internationale fiscale gegevensuitwisseling in België – Een hedendaagse schets en een bezorgde blik in de toekomst », *op. cit.*, p. 162 ; E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, 2015/1, p. 23 ; E. VAN BRUSTEM, « Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *op. cit.*, p. 221 ; L. NOGUERA, *ibid.*, pp. 361-362.

191 Vu la relativité importante de ce droit, la tâche ne sera pas aisée et sera porteuse d'équilibres entre, d'une part, la nécessité de développer un modèle commun mondial de protection des droits de l'homme et, d'autre part, la nécessité de respecter l'identité constitutionnelle des États.

192 JOHN MARSHALL, Opinion of the Court, Supreme Court of the United States, *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. (Wheat) 316, 1819, cité in A.R. BREWER-CARIAS, *Études de droit public comparé*, coll. Académie internationale de droit comparé, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 371.

193 Supreme Court of the United States, *Nicol v. Ames*, 173 U.S. 509, 515 (1899), cité in A.R. BREWER-CARIAS, *ibid.*, p. 371.

194 « Reconnaître et respecter les droits des contribuables, et aussi soutenir leur participation dans la procédure, fournira à l'assistance dans le recouvrement de l'impôt une base juridique solide et la rendra plus juste » (nous traduisons) (C. ONER, « Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection », *European Taxation*, 2011/4, p. 136)